Deutsche Steuer-Zeitung

Älteste Monatsschrift auf dem Gebiete des Steuerwesens

Schriftleitung: Rechtsanwalt Dr. jur. Fritz Koppe-Berlin. — Unter Mitwirkung von Regierungsrat a. D. Rechtsanwalt Buck-Düsseldorf; Rechtsanwalt Dr. Fürnrohr-München; Geh. Justizrat Professor Dr. Heilfron-Berlin; Regierungsrat Dr. jur. et rer. pol. Konietzko-Frankfurt am Main; Jakob Moser, Diplom-Handelslehrer und beeidigter Bücherrevisor, Frankfurt am Main; Rechtsanwalt Dr. jur. Rheinstrom, Dozent an der Handelshochschule München; Beigeordneten Rohde-Zehlendorf-Berlin; Rechtsanwalt Dr. R. Rosendorff-Berlin; Dr. rer. pol. Paul Varnhagen-Berlin. — Herausgegeben von R. Ritter, vereidigter Sachverständiger in Steuerangelegenheiten für die Gerichte des Landgerichtsbezirks und für das Oberlandesgericht Frankfurt a. M. zu Frankfurt a. M.

Verlag und Geschäftsstelle: Industrieverlag Spaeth & Linde. Fachbuchhandlung für Steuerliteratur, Berlin C. 2, Königstr. 52 Fernsprecher: Amt Zentrum 5179. — Postscheckkonto Nr. 18541 Postscheckamt Berlin NW. 7.

Bezugspreis: Vierteljährlich 7.— Mk. direkt vom Verlag unter Kreuzband oder durch jede Buchhandlung. — Einzelne Hefte kosten 2.80 Mk.
Anzeigenpreis: Die 4 gespaltene mm-Zeile 1.— Mk., bei Wiederholungen Rabatt: Seitenpreise nach Tarif.
Alle Zuschriften wolle man an den Verlag richten.

Jahrgang IX. | Mitte Mai 1920. | Nummer 2

Die „G. m. b. H. und Co." und ihre steuerrechtliche Bedeutung.

Von Rechtsanwalt Dr. Hachenburg, Mannheim.

Wir lernen es mit jedem Tage mehr erkennen, wie stark die Steuergesetzgebung auf das wirtschaftliche und rechtliche Leben einwirkt. Eine ihrer Folgen war die Kommanditgesellschaft, deren persönlich haftender Gesellschafter eine G. m. b. H. ist und deren Kommanditisten die Gesellschafter jener sind. Man kennt sie im Verkehrsleben jetzt schon allgemein als „G. m. b. H. & Co."

Gewiß ist auch eine G. m. b. H. denkbar, bei der ein Fremder zugleich Kommanditist ist. Hier spielte nur die handelsrechtliche Streitfrage herein, ob eine juristische Person persönlich haftendes Mitglied einer Handelsgesellschaft sein könne. Das wird mit Recht bejaht. Steuerrechtlich bietet diese Erscheinung nichts besonderes. Auch eine G. m. b. H. kann Gesellschaftsverträge schließen. Sie kann fremdes Kapital zu dem ihren hinzunehmen. Das kann in beliebigen Formen geschehen. Stille Gesellschaften sind nicht selten. Auch die kommanditistische Beteiligung Fremder ist möglich.

Das steuerrechtliche Interesse wird erst wach, wenn eine Personalunion zwischen den Gesellschaftern der G. m. b. H. und den Kommanditisten besteht. Die G. m. b. H. & Co. verdankt ihre Entstehung steuerrechtlichen Gründen. Man kann Ort und Zeit ihrer Geburt feststellen.

In Bayern hatte das Gesetz über die Einkommenssteuer vom 14. August 1910 die Besteuerung des Einkommens der G. m. b. H. und des ihrer Gesellschafter eingeführt. Um diese Steuerbelastung zu mildern, schufen Münchner Juristen eine Kommanditgesellschaft, deren persönlich haftender Gesellschafter die G. m. b. H. war. Kommanditisten waren die Gesellschafter der letzteren. Die Komanditgesellschaft führte die Firma der G. m. b. H. mit dem Zusatze „und Co.". Sie übernahm selbst das der G. m. b. H. gehörende Geschäft pachtweise. Als Pachtzins wurde nur so viel bezahlt, als die G. m. b. H. zur Bestreitung der Lasten ihres Besitzes und zu dessen Erhaltung beden prozentual abgestuft wie die Geschäftsanteile der G. m. b. H. durfte. Die Kommanditeinlagen waren ganz gering. Sie wurden in manchen Fällen gleich diesen für veräußerlich erklärt usw. Diese neue Idee der eigenartigen Kommanditgesellschaft stieß beim Registerrichter zuerst auf Widerspruch. Dann aber hat das bayr. Oberlandesgericht am 16. Februar 1912 die Eintragung für zuläßig erklärt (RJA. 12, 28). Vom Standpunkt des Zivilrechtes war dies zweifellos zutreffend. Man hat allerdings das Empfinden einer Überspannung juristischer Gedanken. Trotzdem erschien diese Kommanditgesellschaft nur als die konsequente Anwendung des Grundsatzes von der juristischen Persönlichkeit der G. m. b. H. als selbständige Rechtsperson neben ihren Gesellschaftern. Man zog die weiteren Konsequenzen. Die gleiche juristische Logik führte auch zu der G. m. b. H., die mit ihren eigenen Gesellschaftern eine Kommanditgesellschaft eingeht, selbst persönlich haftender Gesellschafter wird und trotz dieser letzteren Eigenschaft ihr ganzes Geschäft an die Kommanditgesellschaft verpachtet. (Hachenburg, DJZ. 1913, 53.) Allein damit war die Aufgabe noch nicht gelöst. Es erhob sich die Frage, wie sich die Steuerbehörde zu diesem Versuche, die Doppelbesteuerung zu vermeiden, stellen werde. Alsbald nach dem Beschlusse des bayr. obersten Landesgerichts wurde der Finanzminister in der bayr. Kammer interpelliert, ob er nicht gegen diese Umgehung des neuen Steuergesetzes im Wege der Gesetzgebung „etwas unternehmn wolle". Der Minister erklärte, daß sich erst einmal die neue Gesetzgebung in Bayern einleben müsse. Er lehnte das erneute Eingreifen der Gesetzgebung ab. Er konnte es ruhig tun. Zunächst überließ er den Steuerbehörden die Erledigung. Sie fiel in allen Instanzen zuungunsten der G. m. b. H. & Co. Die Rentämter ignorierten die neue Kommanditgesellschaft bei der Steuerveranlagung. Man zog nach wie vor die G. m. b. H. für den ganzen Geschäftsgewinn heran. In gleicher Weise wurden nach wie vor die Gesellschafter besteuert. Die Oberberufungskommission München, die letzte Instanz in Bayern in Steuerrechtsfragen, hat diesen Standpunkt gebilligt. Sie anerkennt zwar den Beschluß des obersten Landesgerichts. Sie behauptet auch nicht, daß die Gründung der KG., weil gegen ein steuergesetzliches Verbot verstoßend, nichtig sei. Ja nicht einmal, daß die Gründung und der ganze Gesellschaftsvertrag nach § 117 BGB. als Scheinvertrag nichtig wäre. „Soweit aber die Bestimmungen des Gesellschafts-

vertrages die Gewinnberechtigung ausschließlich den Kommanditisten einräumen, sind sie mit vollem Recht als nicht ernstlich gewollt von der Vorinstanz außer Betracht gelassen worden." Die Abmachungen ließen sich bloß dadurch erklären, daß die Gesellschafter der G. m. b. H. mit den Kommanditisten der KG. identisch seien. Sie können entsprechend dem Verhältnis ihrer Stammeinlagen bei der G. m. b. H. den Gewinn aus dem Geschäftsbetrieb der KG. auch dann beziehen, wenn im Gesellschaftsvertrage bestimmt wurde, daß die Gewinnberechtigung ausschließlich den Kommanditisten zustehen soll. Die Abmachungen seien daher nur getroffen, „um zu erreichen, daß für den Gewinn aus dem Geschäftsbetriebe der KG. nicht die G. m. b. H. und deren Gesellschafter mit Einkommensteuer herangezogen werden können". Gewollt sei von den Vertragschließenden „die Hintanhaltung einer höheren steuerlichen Belastung". (Entscheidung der Oberberufungskommission München vom 18. Dezember 1914.) Damit war das Schicksal der „G. m. b. H. & Co." in Bayern besiegelt.

Während dieser Zeit hatte man nur in Süddeutschland praktisches Interesse an diesen Vorgängen. Dort war die Besteuerung der G. m. b. H. und ihrer Gesellschafter durchgefährt. Preußen kannte sie nicht. Der in Preußen wohnende Gesellschafter der G. m. b. H. war berechtigt, von seiner Steuererklärung den aus den Dividenden einer in Preußen ansässigen G. m. b. H. fließenden Betrag wieder abzusetzen. Daher hatte man auch in diesen Tagen in Preußen wenig Verständnis für die im Süden des Reiches immer stärker einsetzende Rückumwandlung der G. m. b. H. in reine Kommanditgesellschaften. Das ändert sich mit den Kriegssteuern. Nun versuchte man auch in Norddeutschland mit der G. m. b. H. & Co. zu arbeiten. Man stößt aber dort auf denselben Widerstand wie bei ihrem Aufkommen in Bayern. Das gilt jetzt in erhöhtem Maße, nachdem der § 5 der Reichsabgabenordnung den steuerrechtlichen Gedanken vom Mißbrauch einer zivilrechtlichen Gestaltungsmöglichkeit zum Gesetz erhoben hat. Das ist der Niederschlag der schon bisher von den Steuergerichten geübten Praxis. Sie muß die zivilrechtliche Gültigkeit der Verträge anerkennen. Sie bestreitet aber ihre Bedeutung für die Steuerpflicht. Sie läßt sich als Ausfluß eines allgemeineren Gedankens erkennen. Auch im Verhältnis zwischen dem Staat und dem Steuerpflichtigen herrscht das Gebot der Auslegung der rechtlichen Vorgänge nach Treu und Glauben. Es ist nicht verboten und kann nicht verlangt werden, daß man auf eine Rechtsform verzichtet, weil sie steuerlich zu teuer ist. Man kann es niemand verargen, wenn er statt der G. m. b. H. die Kommanditgesellschaft wählt, weil bei dieser die steuerliche Last geringer ist, als bei jener. Dann muß man auch die sonstigen Nachteile der Kommanditgesellschaft mit in den Kauf nehmen. An deren Spitze steht die notwendige persönliche Haftung mindestens eines Gesellschafters. Dazu der Zwang einer Personenfirma u. dgl. mehr. Anders aber liegt die Sache, wenn man alle Vorteile der G. m. b. H. haben will und doch wieder die mit ihr verbundene besondere Steuerpflicht vermeiden. Dem dient die G. m. b. H. & Co., bei der die Gesellschafter der G. m. b. H. zugleich die Kommanditisten sind. Ihnen fließt in dieser Eigenschaft das wirtschaftliche Ergebnis des Unternehmens zu. Sie haben genau dasselbe, wie wenn sie nur eine einzige Gesellschaft als G. m. b. H. geschaffen hätten. Das Reich greift durch diese papierne Wand hindurch. Es sieht steuerrechtlich dieselbe Gestaltung wie die G. m. b. H. Es wendet seine Steuergesetze, die für diese gelten, hier an. Man braucht nicht mehr, wie es in Bayern geschah, von Scheinverträgen zu reden. Man kann zugeben, daß alle Absprachen ernstlich gewollt sind. Man wird aber doch auf Grund des Steuerprinzips, das im § 5 RAO. ausgesprochen ist, mit der Steuerpflicht der G. m. b. H. & Co. genau so rechnen müssen, wie wenn nur die einfache G. m. b. H. vorläge. Die Rechtsform, die gewählt ist, ist eine ungewöhnliche. Für die Beteiligten wird nach Lage der Verhältnisse wirtschaftlich derselbe Erfolg erzielt, wie bei der G. m. b. H. unmittelbar. Rechtsnachteile des gewählten Weges lassen sich keine finden. Es sind die Voraussetzungen des § 5 Abs. 2 RAO. gegeben. Man hat also nur die Wahl zwischen der Kommanditgesellschaft und der G. m. b. H. In beiden Fällen bieten sich Vorteile und Nachteile. Je nach ihrer Bedeutung für den konkreten Fall muß man sich entscheiden. Man kann aber nicht die Vorteile aus beiden durch die G. m. b. H. kombinieren wollen. Ich unterstreiche, daß das nur für die G. m. b. H. & Co. in dem eigentlichen Sinne gilt. Für die kommanditistische Beteiligung Dritter bei einer G. m. b. H. wird auch nach Steuerrecht die gewählte Gesellschaftsform anerkannt werden müssen.

Nun liegt aber das Körperschaftssteuergesetz vom 30. März 1920 vor. Mit ihm taucht die Frage auf, ob das ganze Experiment der G. m. b. H. & Co. überhaupt noch praktischen Zweck hat. Es war verständlich, solange die Einkommensteuer gleichmäßig auf Gesellschaft und Gesellschaftern lastete. Auch die Kriegssteuergesetze und ihre eigenartige Berechnung des Vermögenszuwachses konnten zu einer Abneigung gegen die reine G. m. b. H. führen. Nun sind die Zeiten dieser vorüber. Die Einkommenssteuer ist jetzt reichsrechtlich geregelt. Sie liegt schwer auf physischen Personen. Sie trifft deren Einkommen in einer ganz anderen Weise als es jemals die Einzelstaaten auch nur gedacht hatten. Daher konnte man die juristischen Personen, auch des Erwerbslebens nicht mehr mit gleicher Wucht treffen. Das Körperschaftssteuergesetz mußte sie schonend behandeln. Die G. m. b. H. gleich der Aktiengesellschaft zahlt 10% des gesamten steuerbaren Einkommens. Dazu tritt ein Zuschlag von den aus dem Einkommen verteilten Beträgen. Bis zu 3% des Stammkapitals sind frei. Der Zuschlag beginnt mit 2% der darüber hinaus ausgeschütteten Beträge, so lange, bis im ganzen nicht mehr als 7% verteilt sind. Er steigt bis zu 10%. (§§ 11, 12 und 13 Körp.-StG.) Damit ist die Besteuerung des Einkommens der G. m. b. H. zu Ende. Reserven unterliegen dem Zuschlage nicht. Von diesen können nur die ersten 10% erhoben werden. Nun vergegenwärtige man sich die steuerrechtlichen Schicksale einer G. m. b. H. Man denke dabei an solche aus wenig Mitgliedern, die in enger Verbindung miteinander stehen. Das wären gerade diejenigen, welche die G. m. b. H. & Co. vorzugsweise wählten. Wären sie zu einer offenen Handelsgesellschaft oder einer Kommanditgesellschaft zusammengetreten, so müßte jeder Gesellschafter aus dem auf ihn entfallenden Gewinnanteil die volle ihn treffende Einkommensteuer entrichten. Man weiß, daß sie in hohen Beträgen bis zu 60% geht (§ 21 EinkStG.). Dabei ist einerlei, ob die Gesellschafter den Nutzen aus dem Geschäfte ziehen oder wie üblich ihn zur Kapitalbildung in demselben belassen. Nun lasse man dieselben Personen eine G. m. b. H. gründen. Sie erzielen auch hier einen über ihre persönlichen Bedürfnisse weit hinausgehenden Gewinn. Sie beziehen als Geschäftsführer zunächst Gehalt und Tantieme. Dafür zahlt die G. m. b. H. überhaupt keine Steuer. Hier ist nur der Geschäftsführer-Gesellschafter persönlich einkommensteuerpflichtig. Er steht also hier genau so, wie bei der offenen Handelsgesellschaft. Dann schütten die Gesellschafter 3% Dividende aus. Mehr brauchen sie nicht. Alles andere bleibt als Reserve im Geschäft. Dann bezahlen die Gesellschafter wieder ihre Einkommensteuer aus der empfangenen Dividende. Mehr aber nicht. Von dem ganzen Einkommen der G. m. b. H. werden aber nur 10% erhoben. Der ganze große Nutzen ist, so lange er im Gesellschaftsvermögen bleibt, weit günstiger steuerlich gestellt, als es das Einkommen der Gesellschafter der offenen Handelsgesellschaft oder Kommanditgesellschaft wäre. Erst wenn die Rücklagen aufgeteilt werden sollten, entsteht der Zuschlag zu den Körperschaftssteuer und zugleich die Einkommensteuerpflicht des Gesellschafters. Ich habe den obigen Fall ziemlich einseitig dargestellt. Man wird nicht immer mit solchen genügsamen Gesellschaftern rechnen können. Immerhin erkennt man an dem Beispiel, daß die Körperschaftssteuer einen Teil des durch die zur G. m. b. H. vereinten Gesellschafter erzielten Gewinnes erheblich leichter belastet, als die Einkommensteuer das der Einzelperson. Es wird Fälle geben, in denen bei Berechnung der gesamten Steuerlast bei der G. m. b. H. trotz der Körperschaftssteuer weniger bezahlt wird, als bei der offenen Handelsgesellschaft. Auch wo das nicht stimmt, hat die neben der Einkommen-

steuer der physischen Personen bestehende Besteuerung der G. m. b. H. selbst bei weitem nicht mehr die Bedeutung, wie früher die doppelte Einkommensteuer.

Allerdings ist die Dividende aus der G. m. b. H. grundsätzlich auch der Kapitalertragsteuer unterworfen. Aber auch dieser Abzug von 10% fällt dann fort, wenn die G. m. b. H. kein größeres Stammkapital als 300 000 ℳ hat oder wenn nicht mehr als drei Gesellschafter vorhanden sind und diese als Gesellschafter bestellt werden (§ 3 Ziff. 5 KapErtrStG.). Damit werden gerade wieder die G. m. b. H. getroffen, die dem Erwerbe der Gesellschafter durch eigene Tätigkeit dienen. Sie ersetzen die offene Handelsgesellschaft in all den Fällen, in denen kein Teil die persönliche Haftung übernehmen will.

Ich glaube ich täusche mich nicht, wenn ich als Folge der neuen steuerrechtlichen Bestimmungen eine Zunahme der G. m. b. H. voraussehe. Dabei werden die mit einem Kapitale unter 300000 ℳ und die mit kleiner Gesellschafterzahl in Verbindung mit der Geschäftsführertätigkeit der Gesellschafter das Hauptkontingent stellen. Die „G. m. b. H. & Co." wird man entbehren können*).

Bewertungs- und Abschreibungsgrundsätze nach den neuen Steuergesetzen.

Von Rechtsanwalt Dr. Fritz Haußmann, Berlin.

I.

Die Reichsabgabenordnung hat eine Reihe von Bewertungsgrundsätzen aufgestellt, die aber vorläufig zum größten Teil nicht viel mehr als Richtlinien allgemeiner Natur bedeuten und denen erst die Praxis und die Rechtsprechung wirkliches Leben verleihen soll. An diese Grundsätze der Reichsabgabenordnung muß man anknüpfen, wenn man die leitenden Gesichtspunkte, unter denen man das schwierige Problem der steuerlichen Bewertung und Abschreibung nach den neuen Steuergesetzen zu behandeln hat, herausschälen will.

Vorweg ist zu bemerken, daß Zweifel darüber bestehen, ob die Reichsabgabenordnung unmittelbar oder wenigstens ergänzend auch für das Vermögenszuwachssteuergesetz gilt. Aber auch diejenigen, die dies verneinen, nehmen immerhin an, daß die allgemeinen Richtlinien, welche die Reichsabgabenordnung für die steuerliche Bewertung gibt, nur Kodifikationen bestehenden Gewohnheitsrechts darstellen und insofern auch für die Vermögenszuwachssteuer entsprechend zur Anwendung gelangen müssen.

Das Hauptprinzip der Reichsabgabenordnung bei der Bewertung ist das des § 137 Abs. 1, wonach der gemeine Wert zugrunde gelegt werden soll, in Verbindung mit § 138 Absatz 1, wonach der gemeine Wert durch den Preis bestimmt wird, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehre nach der Beschaffenheit des Gegenstandes unter Berücksichtigung aller den Preis beeinflussenden Umstände bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Im Anschluß hieran heißt es in § 138 Absatz 1 weiter:

„Ungewöhnliche oder lediglich persönliche Verhältnisse sind nicht zu berücksichtigen."

Es ist dankenswert, daß an diesen Satz Ausschußberatungen angeknüpft haben, die zu dem Ergebnis führten, daß man grundsätzlich anerkannt hat: Die gegenwärtigen Verhältnisse seien ungewöhnliche im Sinne des § 138 Absatz 1 der Reichsabgabenordnung, und man müsse diesem Umstande bei der steuerlichen Bewertung grundsätzlich Rechnung tragen. Es heißt darüber in den Materialien zum Entwurf der Reichsabgabenordnung:

Der Ausschuß verkennt nicht, daß der Sturz unseres Geldwesens zum Teil ein dauernder bleiben werde, daß also insoweit die Kriegsverhältnisse nicht mehr zu den ungewöhnlichen Verhältnissen zählen könnten, ist aber im allgemeinen gleichwohl der Anschauung, daß die Kriegsverhältnisse als ungewöhnliche zu betrachten seien. Nur dürften nicht schlechthin unter Wegdenkung des Einflusses, den der Krieg auf die Preise geübt habe, die Friedenspreise als für die Wertermittlung maßgebend angenommen werden, so daß eine allgemeine Richtschnur für die Wertermittlung nicht gegeben werden könne, es müsse vielmehr die Steuerbehörde in jedem einzelnen Falle die Entscheidung nach pflichtgemäßem Ermessen treffen.

Der Ausschuß hat sich darnach also im einzelnen nicht darüber den Kopf zerbrochen, in welcher Form bei der Bewertung die Berücksichtigung der „ungewöhnlichen Verhältnisse" erfolgen solle. Es ist aber — und das ist das juristisch Wesentliche an diesen Erwägungen — festzustellen, daß durch die vorerwähnte Bezugnahme des § 138 Absatz 1 der Reichsabgabenordnung auf die „ungewöhnlichen Verhältnisse" eine gesetzliche Handhabe gegeben ist, das Anormale der gegenwärtigen Geld- und Preisverhältnisse zu berücksichtigen, und daß eine dementsprechende Interpretation des § 138 Absatz 1 der Reichsabgabenordnung in der ausdrücklichen Absicht der gesetzgebenden Faktoren liegt.

Wenn man nun allgemeine Richtlinien dafür aufstellen will, in welcher Form grundsätzlich eine derartige Berücksichtigung der gegenwärtigen Lage bei der steuerlichen Bewertung stattzufinden hat, so könnte man daran denken, daß man einen gewissen Zuschlag zu dem Friedenspreise als Normalzuschlag festsetzt und individuelle Verhältnisse bei den einzelnen Industriezweigen und Warengattungen besonders berücksichtigt. Im Reichsfinanzministerium selbst ist in diesem Zusammenhang ein Gedanke erwogen worden, der leider später allerdings wieder fallen gelassen worden ist, nämlich der, daß man die steuerliche Bewertung grundsätzlich auf die Weltmarktpreise zurückführen will, und zwar insbesondere auf die amerikanischen Weltmarktpreise, weil sich dort die Geld- und Währungsverhältnisse immerhin noch am stabilsten erhalten haben. Es sollte nach diesem Gedanken nach Feststellung des in Dollar ausgedrückten Weltmarktpreises der Wert des Dollar auf den Friedenskurs der Mark gegenüber dem Dollar zurückgeführt und die hierbei sich ergebenden Preise als die dem „wirklichen Wert" entsprechenden Preise für die steuerliche Bewertung maßgebend anerkannt werden.

Diesen Vorschlag, dessen volkswirtschaftliche Berechtigung keinem Zweifel unterliegen kann, in die Praxis umzusetzen, ist allerdings nicht ganz leicht.

Man könnte etwa daran denken, folgendermaßen vorzugehen. In dem sogenannten wirtschaftlichen Manifest des Obersten Rates der Entente wird festgestellt, daß die durchschnittliche Preissteigerung im Großhandel in Amerika gegenüber dem Friedenspreis etwa 120% beträgt. Wenn man davon ausginge, diese 120% zu dem deutschen Friedenspreise zuzuschlagen, um den wirklichen inneren Wert als Grundlage der steuerlichen Bewertung zu finden, so wäre hierdurch für die Zurückführung der in Papiermark ausgedrückten Preise auf den „wirklichen" Goldmarkpreis eine praktisch brauchbare Richtlinie gegeben. Es ist zu bedauern, daß man im Reichsfinanzministerium diesen Gesichtspunkt nicht weiter verfolgt hat. Es wird aber Aufgabe der Praxis sein, im Anschluß an die positivrechtliche Bestimmung des § 138 Abs. 1 der Reichsabgabenordnung wieder auf diese Frage zurückzukommen. Und es wird sich hier nur noch darum handeln, diesen Gesichtspunkt an der Hand der betreffenden konkreten Gesetze, d. h. also des Vermögenszuwachssteuergesetzes, des Reichsnotopfergesetzes, des Einkommen- und Körperschaftssteuergesetzes besonders zu erörtern, denn es liegen für jedes der genannten Gesetze die Verhältnisse nicht ganz gleich.

Ein zweiter, ebenso wichtiger Gesichtspunkt der Reichsabgabenordnung wie der soeben erörterte, ist folgender: Es heißt in § 137 der Reichsabgabenordnung:

„Jede wirtschaftliche Einheit ist für sich zu bewerten und ihr Wert im ganzen festzustellen. Was als wirt-

---

*) Über das gleiche Thema liegt uns ein zu teilweise anderen Ergebnissen kommender Aufsatz von Dr. Rosendorff vor, der in der nächsten Nummer zum Abdruck gelangt.

*) Abgedruckt S. 50 dieser Nummer.

schaftliche Einheit zu gelten hat, ist nach den Anschauungen des Verkehrs zu entscheiden; die örtliche Gewohnheit, die tatsächliche Übung sowie die Zweckbestimmung und wirtschaftliche Zusammengehörigkeit oder Abhängigkeit der einzelnen Gegenstände sind zu berücksichtigen."

An sich ist in dieser Vorschrift nur eine Binsenwahrheit enthalten. Denn von diesen Gesichtspunkten ging man auch bisher bei der steuerlichen Bewertung von wirtschaftlichen Einheiten, also insbesondere der Betriebsvermögen aus. Aber die Bestimmung hat trotzdem eine erhebliche und überaus gefährliche Tragweite durch die Auslegung erhalten, die man ihr in maßgebenden Kreisen zu geben versucht. Man hat nämlich — und es finden sich auch entsprechende Ausführungen in den Motiven zur Reichsabgabenordnung — etwa folgende Erwägungen angestellt: Die kaufmännische Bewertung ginge von ganz anderen Gesichtspunkten aus als die steuerliche, nämlich von dem Wert des einzelnen zum Betriebsvermögen gehörenden Gegenstandes; dagegen müsse die steuerliche Bewertung entsprechend der Vorschrift des § 137 Absatz 2 der Reichsabgabenordnung von dem Gesamtwert ausgehen. Und aus dieser Erwägung versucht man zu folgern, daß die steuerliche Bewertung sich von der Bilanz völlig loszulösen hat, und daß der Wert von kaufmännischen und industriellen Unternehmungen ohne Rücksicht auf die Bilanz nach dem „Gesamtwert" des Unternehmens steuerlich zu schätzen sei.

Diese Auffassung ist rechtlich und tatsächlich unrichtig. Denn niemals ist es dem Kaufmann eingefallen, bei der Bilanzbewertung lediglich den Wert des einzelnen Gegenstandes ohne Rücksicht auf die Einheit, welche die einzelnen Gegenstände im Betriebsvermögen bilden, ins Auge zu fassen. Vielmehr ging immer die Praxis wie die Rechtsprechung wie auch der Gesetzgeber selbst davon aus, daß den Bilanzprinzipien der Gesichtspunkt der Einheitlichkeit des ganzen Unternehmens zugrunde liegt. Wenn z. B. Veit Simon in seinem Werk über die Bilanzen der Aktiengesellschaften sagt: Die Bilanz beruhe auf der Bewertung unter einem einheitlichen Gesichtspunkte. sonst würde die Bilanz in einzelne Posten zerfallen, für welche Vergleichsmaßstäbe fehlen[1]), und wenn Staub hervorhebt. daß der Geschäftswert, d. h. der Wert, den die einzelnen Vermögensstücke für das Geschäft haben[2]), bei der Bilanzaufstellung und der Bewertung der einzelnen Gegenstände zugrunde zu legen sei. so ist dies gar nichts anderes, als was § 137 der Reichsabgabenordnung vorschreibt, daß nämlich die wirtschaftliche Einheit für sich zu bewerten und ihr Wert im ganzen festzustellen ist. Und deshalb ist von vornherein davon auszugehen, daß der erwähnte Gesichtspunkt des § 137 der Reichsabgabenordnung gerade der Gesichtspunkt ist. welcher der kaufmännischen, im Einklang mit den Vorschriften des HGB. vorgenommenen Bilanzbewertung zugrunde liegt.

Bestätigt wird diese Auffassung insbesondere auch durch § 139 Absatz 1 der Reichsabgabenordnung. wo ausdrücklich betont wird, daß die Bewertung nicht unter dem Gesichtswinkel der Realisation oder Liquidation, sondern unter dem Gesichtspunkt der Weiterführung des Geschäfts stattfinden muß, und auch das ist gerade das Prinzip, das der Bilanzbewertung — es sei denn, daß es um den besonderen Fall einer Liquidationsbilanz handelt — zugrunde liegt.

Sind aber für die Bilanzbewertung die gleichen Gesichtspunkte maßgebend wie für die in der Reichsabgabenordnung vorgeschriebene steuerliche Bewertung, so ist daraus zu entnehmen, daß nach der geltenden Steuergesetzgebung die Bilanz in gleicher Weise wie früher als Ausgangspunkt der steuerlichen Bewertung des Betriebsvermögens zu dienen hat.

Es ist im übrigen auch praktisch ein Unding. den „Geschäftswert" als solchen unabhängig von der Bilanz zu ermitteln und steuerlich erfassen zu wollen. Jedem, der mit den einschlägigen Verhältnissen vertraut ist, ist es ohne weiteres klar, daß, wenn man die Finanzbehörden — und noch dazu die heutigen vielfach ungeschulten neuen Steuerkräfte — vor die Aufgabe stellen würde, den Gesamtwert eines Unternehmens unabhängig von der Bilanz in freier Schätzung festzustellen, da nichts als heller Unsinn herauskommen könnte.

Und aus der Feststellung der Maßgeblichkeit der Bilanzen als Richtlinie der steuerlichen Bewertung ergibt sich weiter, daß eine besondere Bewertung der sog. immateriellen Werte, insbesondere der Firma, Kundschaft usw. unter steuerlichen Gesichtspunkten unabhängig von der Bilanz eine Unmöglichkeit ist.

Derartige „Bewertungen" würden im praktischen Ergebnis nichts anderes bedeuten, als daß man die steuerrechtlichen Zwangsreserven, die § 139 Abs. 2 der Reichsabgabenordnung zuläßt, entgegen dem Gesetz auf Umwegen doch zur Steuer heranzuziehen versuchte.

Damit leitet die Betrachtung auf die einzelnen Bewertungsprinzipien über, welche die Reichsabgabenordnung bezüglich bestimmter Gegenstände innerhalb des Betriebsvermögens aufstellt.

Hier ist in erster Linie die soeben bereits hervorgehobene Bestimmung des § 139 Abs. 2 der Reichsabgabenordnung von fundamentaler Bedeutung, daß das Anlagekapital, d. h. „die dauernd dem Betrieb gewidmeten Gegenstände" nicht höher als zu dem Anschaffungs- oder Herstellungspreis abzüglich angemessener Abnutzung einzusetzen ist, wobei aber die Ansetzung eines niedrigeren Wertes zugelassen ist, wenn er dem wirklichen Wert zur Zeit der Bilanzaufstellung entspricht. Was dieser wirkliche Wert ist, kann unter den gegenwärtigen Zeitverhältnissen nur im Zusammenhange mit der ganzen wirtschaftlichen Lage unter Berücksichtigung unserer anormalen Geld- und Währungsverhältnisse festgestellt werden, d. h. man darf bei Anschaffungen auf dem Gebiete des Anlagekapitals, die unter der jetzigen Preissteuerung erfolgt sind, nicht den Anschaffungswert als den steuerlich maßgebenden Wert ansehen, muß vielmehr grundsätzlich der Friedenspreis plus einem der allgemeinen Steigerung der Weltmarktpreise angemessenen Zuschlag steuerlich zugrunde legen.

Um diese Bewertungsgrundlage steuerlich durchzusetzen, erscheint es nicht erforderlich, in der Bilanz selbst die betreffenden Gegenstände auf den wirklichen Wert im dargelegten Sinne abzuschreiben, da § 139 Absatz 2 der Reichsabgabenordnung eine Ansetzung des wirklichen Wertes unabhängig davon zuläßt, ob die Absetzung in der Bilanz selbst vorgenommen ist. Es sei aber in diesem Zusammenhange auch ganz allgemein noch darauf hingewiesen, daß in Verfolg der dargelegten Grundsätze — allerdings nur je nach Lage des Einzelfalles — tatsächlich erfolgte Abschreibungen im Rahmen des Anlagekapitals, insbesondere auf Zugänge der letzten Zeit — ähnlich wie früher wegen der Kriegsverteuerung — heute unter dem allgemeinen Gesichtspunkt der vorübergehenden Konjunkturverteuerung sich rechtfertigen lassen können.

Was die Bewertung des Betriebskapitals anlangt, so sagt die Reichsabgabenordnung hierüber nichts. Es ist aber zu begrüßen, daß einer der Referenten im Reichsfinanzministerium, Erler, der speziell mit der Vermögenszuwachssteuer befaßt ist, in der Deutschen Steuerzeitung vom Februar 1920 in einem Aufsatz ausführt, daß nicht nur für die Bewertung des Anlagekapitals, sondern auch des Betriebskapitals als maßgebender Gesichtspunkt der gelten müsse, daß nicht realisierte Konjunkturgewinne bei der steuerlichen Bewertung nicht berücksichtigt werden dürfen, mit anderen Worten, daß im Anschluß an die bisherige sächsische Rechtsprechung auch hier grundsätzlich die Gestehungskosten die Maximalgrenze zu bilden haben. Als weitere auch für das Betriebskapital hieraus zu ziehende Konsequenz würde entsprechend wie beim Anlagekapital gegebenenfalls auch die Ermittelung des „wirklichen Wertes" in dem oben dargelegten Sinne in Betracht kommen, wofern diese hinter dem Anschaffungs- oder Herstellungspreis zurückbleibt.

---

[1]) Simon: Die Bilanzen der Aktiengesellschaften S. 303.

[2]) Staub: Kommentar zum HGB. 10. Aufl. zu § 40 Anm. 3.

Weiterhin ist noch, worüber sich ebenfalls in der Reichsabgabenordnung eine ausdrückliche Bestimmung nicht findet, was sich aber unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Verhältnisse aus dem Sinne der Bewertungsbestimmungen ergibt, daran zu erinnern, daß auch die sog. eisernen Bestände, d. h. die Bestände an Rohmaterialien und Halbfabrikaten in dem normalen Umfange dem Anlagekapital gleich behandelt werden müssen[3]). Eine offene Frage ist, inwieweit eine Ausdehnung dieses Gesichtspunktes auch auf die normalen Bestände an Fertigfabrikaten in Industrie- und Handelsunternehmungen insoweit erfolgen kann, als das betreffende Unternehmen stets einen gewissen gleichbleibenden Bestand solcher Vorräte zu besitzen pflegt, der nur im Falle einer Liquidation zur Veräußerung gelangen würde.

Schließlich befaßt sich die Reichsabgabenordnung mit der Bewertung der Wertpapiere und Beteiligungen an Gesellschaften m. b. H. usw. Hier nimmt das Gesetz den Standpunkt ein, daß für Wertpapiere grundsätzlich die Steuerkurse, d. h. die von den durch die Reichsabgabenordnung für zuständig erklärten Sachverständigenausschüssen festgesetzten Kurse für die Bewertung maßgebend sein sollen. Aber auch hier muß auf eine Einschränkung hingewiesen werden, die sich aus der Natur der Sache ergibt. Es haben insbesondere die Banken, aber auch Industrielle und Kaufleute sich mit Recht auf den Standpunkt gestellt, daß die Bewertung von Effekten zu den Steuerkursen nicht ohne weiteres maßgebend sein kann, wenn die Wertpapiere zum Betriebsvermögen zu rechnen sind. Denn wofern dies der Fall ist, so ist auch hier der Gesichtspunkt der wirtschaftlichen Einheit der in einem Unternehmen zusammengefaßten Gegenstände für die Bewertung maßgebend, d. h. es werden in diesem Falle die Gestehungskosten abzüglich angemessener Abschreibungen in die Bilanz einzusetzen sein. Ich denke hier, was die industriellen Unternehmungen anlangt, insbesondere an die sogenannten dauernden Beteiligungen an Aktienunternehmungen, Gesellschaften m. b. H. usw., bei denen der vorstehende Gesichtspunkt ohne weiteres für zutreffend zu erachten ist.

II.

Es handelt sich nunmehr darum, auf die Bewertungsfragen einzugehen, soweit sie sich speziell an das Vermögenszuwachssteuergesetz, das Reichsnotopfergesetz und das Einkommen- und Körperschaftssteuergesetz knüpfen.

Das Problem der Bewertung nach dem Vermögenszuwachssteuergesetz ist nicht ganz einfach. Es geht nicht ohne weiteres an, ganz allgemein für die Vermögenszuwachssteuer zu sagen: Bei dem für den 30. Juni 1919 festzustellenden Endvermögen liegen in bezug auf die Bewertung ungewöhnliche Verhältnisse vor; man müßte infolgedessen alle Werte auf den Friedenspreis plus einem angemessenen Zuschlag in dem vorher erwähnten Sinne reduzieren. Denn wenn man ganz allgemein so weit gehen wollte, würde man in gewissem Umfange überhaupt den Zweck des ganzen Steuergesetzes vereiteln. Das macht folgendes Beispiel klar:

Angenommen beispielsweise, es hat jemand vor dem Kriege ein Vermögen von 100 000 ℳ besessen, er hat 900 000 ℳ während des Krieges verdient. Im letzten Augenblick vor dem Stichtag hat er sich Anlagewerte oder auch Warenvorräte zu hohen Preisen angeschafft. Wenn ein solcher Pflichtiger sagt: Ich beanspruche, daß diese Anlagewerte nach dem Friedenspreise plus einem gewissen Zuschlag für die Zuwachssteuer bewertet werden, so ist eine innere Berechtigung hierzu nicht einzusehen. Denn die 900 000 ℳ sind Vermögenszuwachs in dem eigentlichen Sinne, wie ihn das Vermögenszuwachssteuergesetz erfassen will.

Nun vergegenwärtige man sich aber einen anderen Fall: Es besaß jemand vor dem Kriege ein Fabrikunternehmen. Er hat Teile dieses Unternehmens während des Krieges oder im Zusammenhang mit der Umstellung auf die Friedenswirtschaft veräußern müssen und hierfür in Papiermark hohe Preise erzielt. Er benötigt aber dieses Geld, um das Unternehmen durch Ersatzbeschaffungen usw. notdürftig wieder auf den alten Stand zu bringen. Oder aber, es hat jemand seinen aus dem Kriege herrührenden dauernden Bestand an Waren infolge der besonderen Verhältnisse im Kriege oder im Zusammenhang mit der Umstellung auf die Friedenswirtschaft verringern müssen; trotzdem ist dieser verringerte Warenbestand, an der gegenwärtigen Papiermark gemessen, scheinbar weit mehr wert, als sein wesentlich größerer Warenbestand in der Zeit vor dem Kriege. Das sind ganz andere Fälle, als der vorher erwähnte, und diese Fälle dürfen von der Vermögenszuwachssteuer nicht erfaßt werden, wenn man nicht überhaupt die Betriebskapitalien in Grund und Boden steuern will.

Aber es ist nicht ganz leicht, zwischen diesen Fällen die richtige Grenze zu ziehen, und man kann, wie aus diesen Beispielen zu ersehen ist, nicht ohne feinere Unterschiede entsprechend den anders gelagerten wirtschaftlichen Verhältnissen zu machen, zu einem befriedigenden Ergebnis gelangen.

Über dieses Dilemma ist man sich offenbar auch im Reichsfinanzministerium klar geworden, und man hat infolgedessen unter dem 15. März 1920[4]), eine Allgemeine Verfügung über die Wertermittlung nach dem Vermögenszuwachssteuergesetz erlassen, nach welchem die Bewerutng für dieses Gesetz unter folgenden Gesichtspunkten vorzunehmen ist.

Es wird hier in erster Linie bestimmt: „Dauernde Bestände“ — man hat möglicherweise absichtlich diesen farblosen Ausdruck „dauernde Bestände“ gewählt, der aber weder im kaufmännischen noch im juristischen Sinne ein exakter ist — dürfen für die Vermögenszuwachssteuer zu den Friedenspreisen eingesetzt werden, und zwar sind nicht nur die dauernden Bestände selbst, sondern auch die Ersatzbeschaffungen für die dauernden Bestände entsprechend zu behandeln, wofern nur, wie die Verfügung sagt, das Gesamtbild der dauernden Bestände das gleiche geblieben ist.

Es wird hier ferner bestimmt, daß, soweit die dauernden Bestände Zugänge und Vermehrungen erfahren haben, die Gestehungskosten maßgebend sein sollen, und daß an der Bewertung nach dem Preise, der am Stichtage erzielt werden konnte, nur für solche Gegenstände festgehalten werden soll, die nach ihrer Zweckbestimmung dem wirtschaftlichen Umlauf zugeführt werden sollen, d. h. für sogenannte Umlaufswerte, z. B. Waren und sonstige Erzeugnisse. Für Wertpapiere soll der Kurswert maßgebend bleiben.

Es ist anzuerkennen, daß hier, wenigstens in gewissem Umfange, allerdings recht verspätet, so daß die zumeist bereits abgegebenen Deklarationen eine entsprechende Berichtigung durch die Pflichtigen werden erfahren müssen — eine Anerkennung des Einflusses der gegenwärtigen außergewöhnlichen Verhältnisse auf die Bewertungsfrage erfolgt ist und es nimmt auch die erwähnte Verfügung auf die schon vorher erwähnten Ausschußberatungen in der Nationalversammlung ausdrücklich Bezug, nach welchen man sich dort darüber einig war, daß die Preisbildung unter den Nachwirkungen des Krieges, die alle Grundlagen unseres Wirtschaftslebens erschütterten, vorzugsweise von dem schwankenden Faktor unserer Währung abhängt, und daß dieser Umstand in Verbindung mit den auch sonst herrschenden ungewöhnlichen Verhältnissen es verbietet, in allen Fällen den in Papiermark ausgedrückten Verkaufswert als gemeinen Wert anzusehen.

---

[3]) In der neuen tschechoslowakischen Vermögenssteuergesetzgebung, die viele Grundgedanken aus der unsrigen übernimmt, soll dies durch eine ausdrückliche Bestimmung festgelegt werden. Danach sind Roh-, Hilfs- und Verbrauchsstoffe, sofern sie in der eigenen Erzeugung verarbeitet werden, nach dem Gestehungspreis, und Halbfabrikate nach dem Erzeugungspreis im Anfangsstadium der Verarbeitung angerechnet. Zu diesem Preise gehören die direkten Erzeugungskosten mit dem betreffenden dazugehörigen Anteil an den allgemeinen Produktionskosten, einschließlich der Amortisation der zur Produktion dauernd bestimmten Einrichtungen (vgl. § 13 der tschechoslowakischen Regierungsentwurfs über eine Vermögens- und Vermögenszuwachsabgabe).

[4]) Abgedruckt S. 50 dieser Nummer.

Aber nach mehrfacher Richtung bedarf die erlassene Verfügung einer ergänzenden Auslegung.

In erster Linie ist der Ausdruck „dauernde Bestände“ nicht klar. Das hat allerdings gewisse Vorteile, denn es wird Aufgabe der Praxis sein, sich mit den Veranlagungsbehörden über die Tragweite dieses Begriffs auseinanderzusetzen. Es kann diese Unklarheit aber sehr leicht auch zum Nachteil des Pflichtigen ausschlagen, da man mit Mißverständnissen und dem Unverständnis der unteren Steuerbehörden gegenüber der gegenwärtigen wirtschaftlichen Lage zu rechnen haben wird.

Angenommen z. B., es hat kurz vor dem Stichtag des 30. 6. 1919 jemand infolge der Not der Verhältnisse einen Teil seiner dauernden Anlagen flüssig machen müssen, und er hat aus irgendwelchen Gründen eine Ersatzbeschaffung, für welche an sich diese flüssigen Mittel zu dienen bestimmt waren, noch nicht vornehmen können, vielmehr sind die baren Mittel, die für diese Ersatzbeschaffungen bestimmt sind, am 30. Juni 1919 noch in seiner Hand. Hier muß eine entsprechende Anwendung des Grundgedankens, den die Ausführungsbestimmungen festlegen, Platz greifen, d. h., es müssen auch diejenigen Mittel, die für etwaige Ersatzbeschaffungen im Rahmen des Gesamtbildes der dauernden Bestände zur Verfügung stehen, so behandelt werden, wie wenn die Ersatzbeschaffung bereits stattgefunden hätte. Es muß also, kurz gesagt, in entsprechender Weise wie bei den dauernden Beständen selbst, die Umrechnung dieser Mittel auf den Friedenspreis, d. h. die Umrechnung der Papiermark in die Goldmark vorgenommen und steuerlich anerkannt werden.

Der zweite Gesichtspunkt, in welchem die Ausführungsbestimmungen einer Ergänzung bedürfen, ist der, daß die schon erwähnten sogenannten eisernen Bestände den dauernden Beständen im Sinne der Verfügung vom 15. März 1920 gleichgestellt werden müssen. Es wird, wie schon gesagt, Aufgabe der Praxis sein, den Begriff der „dauernden Bestände“ richtig zu interpretieren und den Steuerbehörden gegenüber praktisch durchzusetzen.

Was heißt ferner: Es darf sich das „Gesamtbild“ der dauernden Bestände gegenüber dem Frieden nicht geändert haben? Aus der Natur der Sache oder durch den Zwang der Verhältnisse sich ergebende Veränderungen müssen unbedingt eine entsprechende Berücksichtigung erfahren.

Weiterhin darf man aber auch auf dem Gebiete der Umlaufswerte — wie sich die Verfügung ebenfalls unbestimmt ausdrückt — nicht ohne weiteres die Preise am Stichtag für maßgebend erachten und zwar insbesondere unter dem Gesichtspunkt, den bereits Erler in seinem erwähnten Aufsatz[5]) angedeutet hat, daß nämlich grundsätzlich auch für das Betriebskapital die Gestehungskosten die Maximalgrenze zu bilden haben. Allerdings wird hier eine Einschränkung zu machen sein. Es gibt gewisse Verhältnisse, welche die Berücksichtigung der Außergewöhnlichkeit der gegenwärtigen Wirtschaftslage in dem dargelegten Sinne nicht in vollem Umfange rechtfertigen. So haben mitunter zum Zwecke der Steuerersparung unnötige Anhäufungen von Warenvorräten über das Maß des gewöhnlichen Geschäftsverkehrs hinaus stattgefunden, und wenn die Steuerbehörde sich auf den Standpunkt stellt, sie wolle diese in ungewöhnlichem Umfange angehäuften Waren am Stichtage nicht als Betriebskapital im eigentlichen Sinne behandeln, so wird man hiergegen grundsätzlich nichts einzuwenden haben, wenn im übrigen das wirkliche im Rahmen des normalen Geschäftsverkehrs vorhandene Betriebskapital auch tatsächlich zu den Gestehungskosten steuerlich eingesetzt werden darf.

Endlich ist bezüglich der Wertpapiere darauf hinzuweisen, daß die Verfügung vom 15. März 1920 vorschreibt, Wertpapiere seien zum „Kurswert“ einzusetzen und absichtlich oder vielleicht unabsichtlich nicht sagt, zum „Steuerkurs“. Hier ist auch durch die Fassung der Verfügung die Handhabe geboten, daß man die Bewertung von Effekten im Rahmen eines Betriebsvermögens unter den bereits erwähnten besonderen Gesichtspunkten steuerlich vorzunehmen beabsichtigt ist. (Schluß folgt.)

[5]) Deutsche Steuer-Zeitung, Februar 1920, S. 246.

Die Abwälzung der neuen Umsatzsteuer in der Übergangszeit.

Von Geheimem Regierungsrat und vortragendem Rat im Reichsfinanzministerium Dr. Popitz.

Die Steuersätze des neuen Umsatzsteuergesetzes gelten nach der Übergangsvorschrift des § 46 nur, soweit die beiden Ausführungshandlungen eines Umsatzgeschäftes, sowohl die Leistung wie die Bezahlung, nach dem 31. Dezember 1919 erfolgt sind. Auf den Zeitpunkt des Abschlusses des Umsatzgeschäftes, also des Kaufvertrages, Werklieferungsvertrages, Werkvertrages usw., kommt es also für die Steuerpflicht nicht an. Ist die Steuerpflicht gegeben, so gilt § 12 des Gesetzes, d. h. der Lieferer darf die Steuer dem Abnehmer nicht getrennt in Rechnung stellen, sondern darf nur in den Preis einkalkulieren. Hiervon sieht nun § 46 Abs. 5 eine Ausnahme vor. Wenn nämlich das Rechtsgeschäft vor dem 1. Januar 1920 abgeschlossen ist, so kann der Lieferer sich nicht mehr für die Steuer bei seinem Abnehmer durch Einrechnung der Steuer in den Preis schadlos halten. Um nun eine Schädigung des Lieferers zu verhüten, der ja unter Umständen 15% Steuer statt der bisherigen 0,5% zahlen muß, bestimmt § 46 Abs. 5, daß der steuerpflichtige Lieferer dem Abnehmer ausnahmsweise die Steuer getrennt in Rechnung stellen kann, wenn der Vertragsabschluß vor dem 1. Januar 1920 lag: es entsteht also ex lege ein Anspruch auf einen Preiszuschlag.

Diese Vorschrift hat nun in der letzten Zeit zu einer Reihe von Zweifelsfragen Anlaß gegeben.

1. Der erste Zweifel, der auftauchte, ging dahin, wie der Preisaufschlag zu berechnen sei. § 46 Abs. 5 stellt auf den Unterschied ab zwischen der auf die Leistung entfallenden Steuer und der Steuer, die bereits vor dem Inkrafttreten des neuen Gesetzes galt. Vorher betrug die Steuer 0,5% oder 10%, jetzt beträgt sie 1,5 oder 15% (in den Fällen des § 25 kommen noch 5 und 10% in Betracht). Es fragt sich nun: wird der Preisaufschlag einfach so ermittelt, daß von dem Lieferungspreise der Unterschied der früheren und jetzigen Hundertsätze errechnet und zugeschlagen wird, also z. B. 1,5 minus 0,5 gleich 1% oder 15 minus 0,5 gleich 14,5% oder 15 minus 10% gleich 5% usw.; oder genügt dieser Preisaufschlag nicht, um den Lieferer schadlos zu halten. Das Letztere ist in der Tat der Fall. Der Preis, den der Lieferer dem Abnehmer in Rechnung stellt, soll den Lieferer von der gesamten höheren Steuerpflicht befreien. Der Lieferer unterliegt aber der Steuer nicht bloß mit dem ursprünglich vereinbarten Lieferungspreise, sondern auch mit dem nachträglich auf Grund des § 46 Abs. 5 in Rechnung gestellten Preisaufschlag; denn auch dieser ist ja ein Teil des vom Lieferer vereinnahmten Entgelts. Die kaufmännische Kalkulation muß also wie folgt vor sich gehen. Der vereinbarte Preis verstand sich mit Einrechnung einer Steuer von 0,5 oder 10%. Würde der Preis nunmehr unter Zugrundelegung eines Steuersatzes von 1,5 oder 15% kalkuliert, so genügte nicht eine bloße Erhöhung um 1% oder 5% usw., sondern es müßte auf den Grundpreis der Ware ohne jede Steuer zurückgegangen werden und auf diesen nach der Formel G mal 100 durch 100 minus p der Aufschlag gefunden werden; dabei ist G der ohne die Steuer kalkulierte Grundpreis und p der neue Steuersatz. Der Preisaufschlag nach § 46 Abs. 5 ergibt sich dann aus dem Unterschiede der früheren Kalkulation mit dem niedrigeren Steuersatze zu der Kalkulation, die nunmehr mit dem höheren Steuersatze anzustellen ist. Es ist also an dem vertragsmäßig vereinbarten Lieferungspreis durch Abzug des alten Steuersatzes (0,5% oder 10%) der Grundpreis zu finden und zu diesem ist 1,523 oder 17,647% hinzuzuschlagen: der Unterschied zwischen dem so ermittelten Betrage und dem vereinbarten Lieferungspreis kann in Rechnung gestellt werden. Von dem Grundpreis aus kann man diesen Betrag auch unmittelbar errechnen, wenn man diesen mit 1,523 minus 0,5025 oder 17,647 minus 11,1 oder minus 0,5025 multipliziert[1]).

[1]) Vgl. über die ganze Berechnung der Abwälzungsquote das ausführliche Rundschreiben des Reichsfinanzministeriums vom 8. Mai 1920 (Reichssteuerblatt 1920, S. 210.)

2. Eine weitere Streitfrage ergibt sich bei der Prüfung, wann dem Lieferer das Recht zum Preisaufschlag aus dem Gesetze zusteht. Das Gesetz selbst spricht davon, daß der Vertrag vor Inkrafttreten des Gesetzes geschlossen sein müsse. Die Vorschrift findet also zweifellos keine Anwendung, wenn die Bezahlung nicht auf Grund eines solchen vor Inkrafttreten des Gesetzes geschlossenen Vertrages erfolgt, sondern nach dem 31. Dezember 1919 ein neuer Vertrag geschlossen wird, der an die Stelle des alten tritt. Es ist aber nicht eine völlige Beseitigung des alten Vertrages notwendig. Der Zweck der Vorschrift ergibt, daß es einer Hilfe des Gesetzes für den Lieferer nur dann bedarf, wenn der Lieferer durch einen alten Vertrag an einen für die neuen Steuersätze ungenügenden Preis gebunden ist. Ist 1919 z. B. lediglich vereinbart, daß die Firma A. ständig ihre Erzeugnisse an die Firma B. zu liefern hat, ist dabei aber gesagt, daß die Preise sich nach dem jeweiligen Marktpreise richten, so erfolgt die Lieferung allerdings auf Grund jenes alten Vertrages. Die Preisfestsetzung richtet sich aber nach den Verhältnissen, wie sie nach dem Inkrafttreten des Gesetzes im Zeitpunkt der Lieferung bestanden, und daher liegt zu einem Preisaufschlag kein Grund vor, denn diese neuen Marktpreise berücksichtigten ja die neuen Steuerverhältnisse. Ebenso müssen die Fälle behandelt werden, die bei den jetzigen Wirtschaftsverhältnissen alltäglich sind, in denen zwar im alten Vertrage Preise ausgemacht sind, aber die Klausel vereinbart ist, daß der Lieferer die Preise erhöhen könne. Bei solchen Verträgen mit „gleitenden" Preisen ist der Vertrag nicht mehr die Grundlage für den tatsächlich vereinnahmten Preis, vielmehr ist für diesen die Erhöhung, die der Fabrikant später vornimmt, maßgebend. Das hiernach tatsächlich vereinnahmte Entgelt unterliegt der neuen Umsatzsteuer, der Lieferer war in der Lage, bei der Festsetzung des Entgelts die neuen Steuersätze als neue Betriebsspesen zu berücksichtigen und für die Hilfe des § 46 Abs. 5 liegt ein Bedürfnis nicht mehr vor[2]).

Die Vertragsverhältnisse können nun aber bezüglich des Preises komplizierter liegen. Nicht immer hat der Lieferer den Vertrag wegen der Preise gänzlich „freibleibend" abschließen können. Vielfach lauten die Verträge so, daß der Lieferer zur Preiserhöhung nicht unter allen Umständen, sondern nur unter ganz bestimmten Voraussetzungen berechtigt sein soll, z. B. bei Lohnsteigerungen oder bei Steigerung der Preise für die Rohstoffe und Materialien. In solchen Fällen kann es sich fragen, ob diese Fassung nur gleichsam die Rechtfertigung des Lieferers bei dem Preisvorbehalt bilden soll, ohne den Lieferer in der Wahl der Höhe des Preises irgendwie zu binden, oder ob sich hier um einen Preisfaktor handelt, den der Lieferer nicht willkürlich handhaben kann, der ihn vielmehr nur genau zu demjenigen Preisaufschlag berechtigt, der rechnerisch nötig ist, um die erhöhte Lohnquote oder die erhöhte Rohstoffquote im Preise auszudrücken. Im allgemeinen sind die Fassungen so unbestimmt, daß sie wohl mehr als eine Darlegung der Motive, als eine Rechtfertigung des den Abnehmer ziemlich rechtlos machenden Geschäftsgebahrens zu betrachten sind, und es auch zweifelhaft sein kann, ob dabei nicht nur Beispiele gegeben sind oder noch andere Beweggründe, die Steigerung sonstiger Spesen, in Betracht kommen können. Wird man den Willen der Parteien dahin deuten müssen, daß der Abnehmer kein Recht auf genaue Nachprüfung der Preiserhöhung hat, daß er die Preiserhöhung einfach hinzunehmen hat, so muß angenommen werden, daß der Lieferer bezüglich des Preises völlige Freiheit hat. Er kann also erhöhen, sobald er es nach der Veränderung seiner Spesen für nötig hält und da zu diesen Spesen auch die erhöhte Umsatzsteuer gehört, so braucht er die Hilfe des § 46 Abs. 5 nicht und kann sich nicht auf diese Vorschrift berufen, sondern eben nur auf seinen Vertrag und das ihm zugestandene Preiserhöhungsrecht, wenn er einen Aufschlag braucht. Ist der Wille der Parteien aber so zu deuten, daß nur die genau benannten Beweggründe zu einer Preissteigerung dem Lieferer ein Recht geben und daß er den Preis nur soweit erhöhen darf, als diese Beweggründe zu einer Kostensteigerung führen, so muß man wohl zu dem Ergebnis kommen, daß die nachträglich vorgenommene Preiserhöhung, wenn sie sich ausdrücklich auf bestimmte aufgeführte Beweggründe (Lohnsteigerung, Steigerung der Rohstoffe und Materialien) beschränkt und zu diesem die Betriebskosten nicht gehören, auf die erhöhte Umsatzsteuer keine Rücksicht nehmen darf. Der Lieferer würde also vertragsmäßig die Erhöhung der Spese Umsatzsteuer nicht auf dem Abnehmer übertragen dürfen. In solchem Falle bliebe also trotz der späteren Preiserhöhung nur Hilfe des § 46 Abs. 5. Dabei ist aber noch folgendes zu berücksichtigen. Der Preisaufschlag, den der Unternehmer lediglich mit Rücksicht auf den angegebenen Beweggrund (Lohnsteigerung, Rohstoffkosten) nehmen darf und tatsächlich fordert, unterliegt selbstverständlich auch der Umsatzsteuer. Es handelt sich dabei um ein Entgelt, das erst nach Inkrafttreten des neuen Umsatzsteuergesetzes vom Kaufmann kalkuliert wird. Es steht also bezüglich dieses Preisaufschlages dem Lieferer zweifellos frei, die Umsatzsteuer als eine auf der Preiserhöhung liegende Spese einzukalkulieren. Danach bedarf er des § 46 Abs. 5 auch in solchem Falle zweifellos nur für den Teil des Entgelts, dessen Kalkulierung aus der Zeit vor dem Gesetze stammt. Er könnte also nur insoweit, als es sich um den ursprünglich vereinnahmten Preis handelt, vom § 46 Absatz 5 Gebrauch machen. Nun unterliegt es keinem Zweifel, daß eine solche Trennung in den ursprünglich vereinbarten Preis und den vereinbarungsgemäßen Preisaufschlag recht unzweckmäßig ist und zu schwierigen Berechnungen führen kann. Dazu kommt noch, daß ja, wie erwähnt, der Wille der Parteien bei der Vereinbarung des Preiserhöhungsrechts überhaupt recht zweifelhaft sein kann. Die Geschäftswelt wird daher gut tun, eine solche Trennung zu vermeiden und sich dahin zu einigen, daß, wenn der Lieferer überhaupt zur Preiserhöhung berechtigt ist und eine solche vornimmt, dabei auch gleichzeitig auf die erhöhte Umsatzsteuer in jeder Beziehung Rücksicht genommen wird.

3. Eine dritte Streifrage, die sich aus § 46 Abs. 5 ergeben hat, geht dahin, ob das Recht, einen Preisaufschlag in Rechnung zu stellen, nur dem Lieferer zusteht, der unmittelbar dem Steuerfiskus gegenüber für die erhöhte Umsatzsteuer haftet, oder auch dem Lieferer, der zwar selbst eine höhere Umsatzsteuer nicht zu zahlen hat, dem aber seinerseits auf Grund des § 46 Abs. 5 ein Preisaufschlag in Rechnung gestellt worden ist. Der Fall, der in Betracht kommt, ist also der folgende. Die Firma A. hat auf Grund eines im Oktober 1919 geschlossenen Vertrages an die Firma R. Eisenbleche geliefert, Lieferung und Zahlung sind erst 1920 erfolgt. A. hat von B. mit Recht den Preisaufschlag nach § 46 Abs. 5 gefordert. B. hat nun die Eisenbleche weiter an C. geliefert. Er fordert nun von C. zu dem zwischen beiden vereinbarten Preise einen Aufschag mit Rücksicht auf jene Erhöhung, die A. ihm gegenüber hat eintreten lassen.[3]) Eine solche Weiterwälzung des von einem Lieferer dem Abnehmer nach § 46 Abs. 5 in Rechnung gestellten Entgelt auf einen weiteren Abnehmer ist jedenfalls unter Berufung auf § 46 Abs. 5 unzulässig. Auf § 46 Abs. 5 kann sich nur derjenige berufen, der seinerseits unmittelbar die Steuer zu entrichten hat, wegen des von ihm vereinnahmten Entgelts. Eine andere Frage ist selbstverständlich, ob B. nicht deshalb an C. herantreten kann, weil er sich im Vertrage bei Erhöhung der Preise für die von ihm zu liefernden Stoffe das Recht der Preiserhöhung vorbehalten hat; der Stoff hat sich aber für ihm dadurch erhöht, daß A. ihm nach § 46 Abs. 5 einen Betrag in Rechnung stellt. Jedenfalls handelt es sich aber hier lediglich um eine Frage der Vertragsauslegung; § 46 Abs. 5 kommt nicht in Betracht.

---

[2]) Vgl. auch Popitz „Einführung in das neue Umsatz- und Luxussteuerrecht" (1920) S. 95. Wie hier auch Nußbaum, Mitteil. der Steuerauskunftsstelle des Reichsverbandes der Deutschen Industrie 1920 Nr. 3 S. 43.

[3]) Daß er seinerseits auf Grund des § 46 Abs. 5 von C. eine Erhöhung fordern kann, wenn auch der Vertrag zwischen B. und C. vor dem 1. Januar 1920 liegt, für die höhere Steuer, die jetzt B. zahlen wird, kann dabei ganz dahingestellt bleiben.

4. Endlich ist in der Praxis noch die Frage entstanden, ob der Lieferer auch dann berechtigt ist, vom § 46 Abs. 5 Gebrauch zu machen, wenn er an der verspäteten Lieferung schuld ist. Der Abnehmer behauptet, der Lieferer hätte sehr wohl schon vor dem 1. Januar 1920 liefern können, dann würde lediglich der alte, seinerzeit bei der Preisvereinbarung berücksichtigte Steuersatz zugrunde gelegt worden sein und eine Zahlungspflicht des Abnehmers wäre gar nicht in Betracht gekommen. Schlechthin wird man ein solches Recht des Abnehmers, die Zahlungspflicht mit Rücksicht auf einem Verschulden des Lieferers abzulehnen, nicht bejahen können, es kommt vielmehr ganz darauf an, wie die Lieferungsbedingungen gestaltet waren. Hat sich der Lieferer allerdings in Verzug befunden, hätte er zu einem bestimmten Zeitpunkt vor dem 1. Januar nach seinem Vertragspflichten liefern müssen, so haftet er für den Schaden, der dem Abnehmer entstanden ist und das führt im vorliegenden Falle dazu, daß der Abnehmer einen Preisaufschlag nach § 46 Abs. 5 verweigern kann.

Zum Schluß sei noch darauf hingewiesen, daß es sich im wesentlichen bei den behandelten Fragen um solche zivilrechtlicher Natur handelt. Die Vorschrift des § 46 Abs. 5 hat keinen steuertechnischen Inhalt. Dem Steuerfiskus ist es gleichgültig, ob der Lieferer vom § 46 Abs. 5 Gebrauch macht oder nicht und wie sich Lieferer und Abnehmer zu den Fragen des Rechts auf den Preisaufschlag stellen. Steuertechnisch kommt nur in Betracht, daß die Steuer eben auch vom Preisaufschlag zu zahlen ist, sobald er tatsächlich vom Lieferer vereinnahmt wird.

Gutachten des Reichsfinanzhofs zu § 7 des Umsatzsteuergesetzes vom 24. Dezember 1919 (Steuerbegünstigung des Zwischenhandels vom 26. März 1920 II D 2/10).

Besprochen von Reichsfinanzrat Dr. Kloß in München.

Dem Gutachten liegt nachstehender Tatbestand zugrunde. Der Wollgroßhändler A. hat ihm gehörige Rohwolle an die Kämmerei zum Sortieren und Kämmen gegeben. Das Ergebnis des Sortierens und Kämmens sind der Kammzug, der Kämmling und sonstige Abgänge. Den erzielten, noch in der Kämmerei verbliebenen Kammzug oder Kämmling verkauft A. an den Händler B. Dabei tritt er dem B. den Anspruch an die Kämmerei auf Herausgabe ab; außerdem tritt B. in den zwischen A. und der Kämmerei abgeschlossenen Vertrag ein. B. verkauft die Ware weiter an C., C, weiter an D., C. und D. erhalten in gleicher Weise den Herausgabeanspruch je von ihren Vormann abgetreten. C. tritt seinerseits auf Grund besonderer Vereinbarungen mit der Kämmerei in den ursprünglich zwischen A. und der Kämmerei abgeschlossenen Vertrag ein, D. ruft den Kammzug oder Kämmling von der Kämmerei ab und erhält daran von der Kämmerei den unmittelbaren Besitz übertragen.

Der Senat erachtet als umsatzsteuerpflichtig sowohl A. als auch B. und C. und zwar aus folgenden Gründen:

„§ 7 des Umsatzsteuergesetzes vom 24. Dezember 1919 ist nur historisch in Verbindung mit den ihm vorausgegangenen Vorschriften im Zusatz 4 zur Tarifnummer 10 des Reichsstempelgesetzes in der Fassung des Gesetzes über einen Warenumsatzstempel vom 26. Juni 1916 und im § 4 des Umsatzsteuergesetzes vom 26. Juli 1918 richtig zu verstehen.

Zusatz 4 zu Tarifnummer 10 sagt:

„Wird bei Abwicklung mehrerer Kauf- oder Anschaffungsgeschäfte, die zwischen verschiedenen Personen über dieselben Waren oder über Waren gleicher Art abgeschlossen sind, die Ware nur einmal in Natur übertragen, so gilt dies nur als Warenlieferung desjenigen, der die Ware in Natur überträgt.“

Diese Gesetzesbestimmung ist von der Rechtsprechung und Praxis dahin ausgelegt worden, daß unter die Übertragung in Natur jede Eigentumsübertragung fällt, mag sie durch Übergabe (§ 929 Satz 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs), brevi manu traditio (§ 929 Satz 2), durch Besitzkonstitut (§ 930 des Bürgerlichen Gesetzbuchs) oder durch Abtretung des Herausgabeanspruchs (§ 931 des Bürgerlichen Gesetzbuchs) bewirkt werden. Wenn also bei der Veräußerung einer Sache von A. an B. und dann von B. an C. das Eigentum daran von A. an B. und von B. an C. übertragen wurde, war zweimal Warenumsatzstempel fällig. Eine Abwicklung mehrerer Kauf- und Anschaffungsgeschäfte im Sinne des Zusatzes 4 lag in einem solchen Falle gar nicht vor. Eine solche war vielmehr nur gegeben, wenn B. die Waren an C. veräußerte, ohne ihr Eigentümer geworden zu sein, und wenn dann das Eigentum daran durch die Übertragung des Besitzes direkt von A. an C. überging. Die mehreren Kauf- und Anschaffungsgeschäfte, die im Sinne des Zusatzes 4 einheitlich abgewickelt wurden, begannen also beim Eigentümer, führten über Zwischenhändler, die nicht Eigentümer wurden, und endeten beim neuen Eigentümer als letztem Erwerber. Ob der erste Eigentümer (das erste Glied der Kette) und der neue Eigentümer (das letzte Glied der Kette) die Sache selbst unmittelbar besaßen oder nur mittelbare Besitzer waren, während unmittelbarer Besitzer der Ware je ein von ihnen bestellter Lagerhalter war, spielte dabei keine Rolle.

Nach der Begründung zu § 4 des Umsatzsteuergesetzes vom 26. Juli 1918 sollte in der Kette der aufeinanderfolgenden Kaufgeschäfte der Zwischenhändler, der die Ware vom Fabrikanten bezog und sie unmittelbar vom Fabrikanten an den Kleinhändler liefern ließ, auch dann steuerfrei bleiben, wenn er sich vor der Versendung der Ware das Eigentum daran durch Einräumung des mittelbaren Besitzes, insbesondere durch Abtretung des Herausgabeanspruchs des Fabrikanten gegen das Beförderungsunternehmen hatte abtreten lassen. § 4 des Gesetzes von 1918 suchte die Steuerfreiheit des Zwischenhändlers in diesem Falle dadurch zu erreichen, daß er auf die Übertragung des unmittelbaren Besitzes durch den Zwischenhändler zur Kennzeichnung der Steuerpflicht abstellte. Im übrigen wollte das Gesetz von 1918 an dem bis dahin geltenden Rechtszustand nichts ändern, wonach der Fabrikant, wenn er die Ware von seinem eigenen Lager oder durch einen von ihm bestellten Lagerhalter, auf dessen Lager er die Ware gegeben hatte, lieferte, also entweder unmittelbarer Besitzer der Sache oder deren mittelbarer Besitzer durch seinen Lagerhalter war, als erstes Glied der Kette der Veräußerer steuerpflichtig blieb. Ebensowenig sollte daran etwas geändert werden, daß letztes Glied in der Kette der an den mehreren Umsatzgeschäften im Sinne des § 4 des Gesetzes von 1918 beteiligten Unternehmer der sein sollte, der selbst wieder unmittelbaren Besitz der Ware oder ihren mittelbaren Besitz durch die Person eines von ihm bestellten Lagerhalters erwarb. Die beabsichtigte Änderung gegenüber dem Warenumsatzstempelgesetze sollte nur darin bestehen, daß die Kette der mehreren beteiligten Unternehmer nicht schon in der Person des Erwerbers abgeschlossen wurde, der lediglich durch Abtretung des Herausgabeanspruchs an einen Dritten mittelbarer Besitzer und damit Eigentümer der Ware wurde.

Hierin glaubt nun der Gesetzgeber, wie aus der Begründung zu § 7 des jetzt geltenden Umsatzsteuergesetzes vom 24. Dezember 1919 hervorgeht, zu weit gegangen zu sein. Er will demnach die Befreiung einschränken. Daraus ergibt sich zunächst, daß es selbstverständlich dabei verbleiben soll, daß der Unternehmer, der die zu veräußernde Sache entweder selbst unmittelbar besitzt oder sie einem von ihm bestellten Lagerhalter zur Verwahrung übergeben hat und mittelbar durch diesen besitzt, bei der Veräußerung umsatzsteuerpflichtig ist, wenn durch ihn oder seinen Lagerhalter der unmittelbare Besitz an der Sache an seinen Käufer oder an einen weiteren Käufer übertragen wird, daß also die Kette der mehreren Umsatzgeschäfte bei diesem Unternehmer ihren Ausgang nimmt. Das neue Umsatzsteuergesetz will aber auch den Zwischenhändler steuerpflichtig machen, der die Ware nicht selbst zu unmittelbarem Besitz erhalten und dann seinem Lagerhalter auf Lager gegeben hat, sondern der an der Ware lediglich den mittelbaren Besitz erworben hat, aber demnächst zu dem unmittelbaren Besitzer in ein Vertragsverhältnis getreten ist, das den unmittelbaren Besitzer auch ihm gegenüber, z. B. als Lagerhalter, zum Besitz verpflichtet.

Zweifellos wäre die Steuerpflicht doppelt eingetreten, wenn zwei Unternehmer verschiedene Lagerhalter gehabt hätten und der eine Lagerhalter den unmittelbaren Besitz an den anderen Lagerhalter übertragen hätte. Ein innerer Grund ist nicht erkennbar, warum dieser Fall anders behandelt werden soll, als wenn sich die beiden Unternehmer zufällig eines und desselben Lagerhalters bedienen und die unmittelbare Besitzübertragung von Lagerhalter an Lagerhalter durch den Vertrag des zweiten Unternehmers mit dem Lagerhalter vermieden wird. § 7 des Gesetzes bringt das in Abs. 1 Satz 2 in der Weise zum Ausdruck, daß er der Übertragung des unmittelbaren Besitzes durch den Unternehmer die Übertragung durch denjenigen gleichstellt, der die Gegenstände auf Grund eines besonderen mit dem Unternehmer abgeschlossenen Vertrags für diesen besitzt. Der Unternehmer muß also die Übertragung des unmittelbaren Besitzes durch einen Lagerhalter nicht nur — wie bisher — dann gegen sich gelten lassen, wenn der Lagerhalter den unmittelbaren Besitz vom Unternehmer selbst herleitet, sondern auch dann, wenn der Lagerhalter die Ware bereits vom Vorgänger des jetzigen Besitzers in seinen unmittelbaren Besitz bekommen, aber mit dem jetzigen mittelbaren Besitzer einen besondern Vertrag abgeschlossen hat, wonach er die in Besitz genommene Sache nunmehr für diesen besitzt.

So ist die Gestaltung des zur Begutachtung vorgelegten Falles. Dadurch, daß die Erwerber B. und C. nach geschehener Abtretung des Herausgabeanspruchs mit dem Lagerhalter einen besonderen Verwahrungsvertrag abschließen, wird der Lagerhalter eine Person, die den Kammzug oder den Kämmling je auf Grund eines besonderen mit dem Unternehmer B. oder C. abgeschlossenen Vertrags für B., später für C. besitzt. Die schließliche Übertragung des unmittelbaren Besitzes auf D. muß nach § 7 Abs. 1 Satz 2 aber nicht nur gegen C., sondern auch gegen B. wirken, C. und B. also umsatzsteuerpflichtig machen, wenn die Kämmerei den Kammzug oder den Kämmling schließlich an D. aushändigt, weil, wofern nur überhaupt einmal eine Übertragung des unmittelbaren Besitzes durch den Lagerhalter erfolgt, sie nicht nur auf Grund der Geltendmachung des abgetretenen Herausgabeanspruchs, sondern auch auf Grund des Eintritts in den Lagerhaltervertrag erfolgt, die Lage für B. also nach § 7 Abs. 1 Satz 2 ganz die gleiche wie für A. ist. Unberührt bleibt die von Anfang an bestehende Umsatzsteuerpflicht des A., der die Ware selbst bei der Kämmerei in Verwahrung gegeben und daher schon nach dem bisherigen Rechte die unmittelbare Übertragung des Besitzes durch die Kämmerei gegen sich gelten lassen muß.

Den vorstehenden Ausführungen könnte allerdings vom Wortlaut der gesetzlichen Vorschriften aus entgegengehalten werden, daß § 4 des Umsatzsteuergesetzes vom 26. Juli 1918 nur das Umsatzgeschäft dessen steuerpflichtig gemacht habe, der selbst den unmittelbaren Besitz überträgt, so daß eine Umsatzsteuerpflicht für das erste Glied in der Kette nicht eingetreten sei, falls der unmittelbare Besitz durch seinen Lagerhalter übertragen worden wäre: die einschränkende Neuerung der Steuerbefreiung durch § 7 des Umsatzsteuergesetzes vom 24. Dezember 1919 würde dann in der Besteuerung des Geschäfts zu finden sein, bei dem der Lagerhalter des ersten Unternehmers den unmittelbaren Besitz statt des Unternehmers übertragen hat. Eine solche Auslegung des § 4 des Gesetzes vom 26. Juli 1918 ist indessen unmöglich. Sie würde dahin führen, daß der Unternehmer, der durch seinen Lagerhalter liefern läßt, steuerpflichtig würde, falls es sich um ein Einzelgeschäft handelt, dagegen von der Steuer befreit wäre, sobald sich sein Lieferungsgeschäft weiterhin als Anfang eines Kettengeschäfts entwickelt. Sie wird sogar weiter zur Folge haben, daß das gesamte Kettengeschäft, an dessen Anfang ein Glied steht, das sich eines Lagerhalters bedient, gänzlich steuerfrei würde, weil kein Unternehmer persönlich den unmittelbaren Besitz übertragen hätte. Dabei sei an die Fülle von rechtlichen Streitfragen erinnert, die sich an die Frage knüpfen, wer denn unmittelbarer oder mittelbarer Besitzer im Falle einer gesetzlichen Vertretung ist. Ein Unternehmen kann eine juristische Person sein, z. B. eine Aktiengesellschaft, ein anderes wird für die Ehefrau von dem Ehegatten geführt, ein Vater leitet es für seine unmündigen Kinder, ein Vormund für seine Mündel, die Leitung liegt in der Hand eines Testamentsvollstreckers, eines Konkursverwalters, Zwangsverwalters, Treuhänders. Unmöglich kann in derartigen Fällen die Steuerpflichtigkeit eines Lieferungsgeschäfts als davon abhängig angesehen werden, ob dem Unternehmen selbst oder den vertretenen Personen unmittelbarer oder mittelbarer Besitz beigemessen wird. Wie Popitz in seinem Kommentar zum Umsatzsteuergesetze vom 26. Juli 1918 (Anm. I 1 d zu § 4 S. 105) zu Recht annimmt, erfordert § 4 aaO. nicht, daß der Unternehmer den unmittelbaren Besitz persönlich überträgt, sondern es genügt, daß er dem Abnehmer den unmittelbaren Besitz an der Ware verschafft durch seinen Lagerhalter, dem sie durch ihn zugegangen ist, und im Falle einer gesetzlichen Vertretung muß die Handlung des Vertreters stets dem Vertretenen zugerechnet werden. Geht man aber von der eingangs entwickelten Auslegung des § 4 des Gesetzes von 1918 aus, so kann die durch § 7 des Gesetzes von 1919 eingetretene Einschränkung der Steuerfreiheit nicht bei dem ersten Gliede der Kette, sondern nur bei den Zwischengliedern gefunden werden. Wenn die Begründung zu § 7 (Drucksachen des Reichstags Nr. 676 von 1919 S. 40) das frühere Gesetz als in einem Punkte als zu weitgehend bezeichnet und dann fortfährt:

> „Da ein Unternehmer nicht selbst den unmittelbaren Besitz überträgt, wenn er die ihm gehörige Ware an seinen Kunden von einem Lagerhalter, der sie für ihn verwahrt, liefern läßt, kann die Steuerpflicht dadurch ausgeschaltet werden, daß ein Unternehmer Ware kauft, sie aber nicht bei sich, sondern bei einem selbständigen Lagerhalter auf Lager nimmt und dann von diesem Lager aus weiterverkauft“,

so muß zugegeben werden, daß sie wohl auch im Hinblick auf das erste Glied der Kette verstanden werden könnte, das kann aber nicht gemeint sein; denn sie würde dann das Gesetz von 1918 in einer den Erfordernissen und der praktischen tatsächlichen Handhabung widersprechenden Weise ausgelegt haben. Zweck der sämtlichen Vorschriften über das Kettengeschäft ist einzig und allein, den Zwischenhandel zu begünstigen. Ob die Vorschriften diesen Zweck immer erreichen und ob sie nicht auch manchmal zu Befreiungen anderer als Zwischengeschäfte führen, kann ganz dahingestellt bleiben. Jedenfalls ist in keinem Stadium daran gedacht worden, den ersten Veräußerer von der Steuer freizustellen, weil dieser im Sinne der Vorschriften niemals als Zwischenhändler angesehen worden ist.“

Vorstehendes Gutachten bietet über den ihm unterstellten Fall hinaus die Unterlage zu einer erschöpfenden Auslegung des § 7 des neuen Umsatzsteuergesetzes. Es empfiehlt sich, die einzelnen möglichen Gestaltungen durchzusprechen. Die beiden einfachen Fälle, daß A. unmittelbarer Besitzer der Ware ist, sie an B. verkauft und dabei auf diesen den unmittelbaren Besitz überträgt, während dann B. bei dem Weiterverkauf an C. ebenso verfährt, oder daß A., B. und C. je einen anderen Lagerhalter, X., Y., Z., haben, unter denen in Erfüllung der Verkäufe AB. und BC. der unmittelbare Besitz nacheinander übertragen wird, scheiden von der Anwendung des § 7 ohne weiteres aus; sowohl A. als auch B. ist umsatzsteuerpflichtig. Es gilt der Grundsatz, daß **mindestens** so oft Umsatzsteuer erhoben wird, als unmittelbare Besitzübertragungen je in Erfüllung eines Umsatzgeschäftes, sei es zwischen den Veräußerern selbst, sei es zwischen ihren Lagerhaltern, stattgefunden haben. Der Fall, daß A., B., C. und etwaige weitere Erwerber (D., E.) alle einen gemeinsamen Lagerhalter haben, ist im Gutachten ausdrücklich behandelt. Aber noch andere Gestaltungen sind möglich, wobei immer zunächst von zwei Umsätzen derselben Ware von A. an B. und von B. an C. ausgegangen wird, denen sich weitere Umsätze CD., DE. usw. anschließen können.

a) A. überträgt die Ware, die er unmittelbar besitzt, an B. durch **Besitzkonstitut** und händigt sie schließlich C. aus. Das Besitzkonstitut ist ein besonderer zwischen A. und B. abgeschlossener Vertrag, zufolgedessen A. nunmehr die Ware für B. besitzt (§ 930 BGB.). Er gleicht durchaus den Verträgen, die im begutachteten Fall der Lagerhalter des A. mit B. und später mit C. abgeschlossen hat. Die schließliche Übertragung des unmittel-

baren Besitzes durch A. an C. oder an einen weiteren Käufer (D., E.) macht also B. umsatzsteuerpflichtig, während A. schon als erster unmittelbarer Besitzer und Veräußerer, als erstes Glied der Kette, umsatzsteuerpflichtig war und es blieb. Die Steuerpflicht des B., gegebenenfalls des C., des D., wenn A. mit diesem ebenfalls je einen im Besitzkonstitut enthaltenen Vertrag abgeschlossen hat, ist aufschiebend bedingt durch die spätere Übertragung des unmittelbaren Besitzes seitens A. an den letzten Erwerber.

b) A. ist unmittelbarer Besitzer der bei X. lagernden Ware, er übereignet sie dem B. durch Abtretung des Herausgabeanspruchs, macht also B. damit zum unmittelbaren Besitzer (§§ 931, 870 BGB.), eine besondere Vereinbarung zwischen X. und C. wird — anders als im begutachteten Fall — nicht getroffen; der Lagerhalter überträgt schließlich den unmittelbaren Besitz an der Ware auf C. X. besitzt somit für B. nur auf Grund der Abtretung seitens A., nicht auf Grund eines mit B. abgeschlossenen besonderen Vertrags. Die Übertragung des unmittelbaren Besitzes durch X. wirkt also nicht nach § 7 gegen B. Dieser bleibt von der Umsatzsteuer frei; nur A. ist umsatzsteuerpflichtig.

c) A. war mittelbarer Besitzer der bei Kaufabschluß bereits bei B., seinem Lagerhalter, lagernden Ware; er überträgt dem B. daran das Eigentumsrecht durch bloße Einigung (Übergabe kurzerhand; § 929 Satz 2 BGB.), hört also auf, unmittelbarer Besitzer zu sein. B. überträgt dann selbst den unmittelbaren Besitz an der Ware auf C. und ist deshalb umsatzsteuerpflichtig. A. ist und bleibt steuerpflichtig als erster Veräußerer.

In den beiden zuletzt erwähnten Fällen ist vorausgesetzt, daß X. (im Falle b) oder B. (im Falle c) ihren unmittelbaren Besitz von A. herleiteten — etwa die Ware von ihm zur Verwahrung erhalten hatten — oder bei Herleitung des Besitzes von dritter Seite noch einen besonderen Vertrag mit A. dahin abgeschlossen hatten, daß sie nunmehr die Ware für diesen besitzen wollten. Fehlt es an diesem Erfordernis, war also A. überhaupt niemals unmittelbarer Besitzer der Sache gewesen, so ist erstes Glied der Kette der mehreren Umsatzgeschäfte nicht A., sondern der Dritte, so daß A., der selbst nicht den unmittelbaren Besitz übertragen hat und für den niemand die Ware kraft besonderen mit ihm abgeschlossenen Vertrags besaß, zweites Glied der Kette wird und steuerfrei bleibt, wie B. im Falle b.

Aus den Beispielen ergeben sich für die Umsatzsteuerpflicht von Lieferungen bei Kettengeschäften folgende Rechtssätze:

1. Unbedingt steuerpflichtig, sei es als Beteiligter an einem Einzelkauf, sei es als erstes Glied einer Kette von Verkäufen, ist der Verkäufer einer Sache, die er unmittelbar besitzt oder die er mittelbar durch eine Person besitzt, die den unmittelbaren Besitz von ihm herleitet.

2. Bedingt steuerpflichtig, und zwar als Zwischenhändler, ist, wer eine Sache verkauft, die er mittelbar durch eine Person besitzt, die ihrerseits, ohne den unmittelbaren Besitz von dem Zwischenhändler herzuleiten, mit diesem einen besonderen Vertrag abgeschlossen hat, wonach sie die Sache für den Zwischenhändler besitzt. Bedingung ist die später erfolgende Übertragung des unmittelbaren Besitzes der Sache durch die Mittelsperson (den unmittelbaren Besitzer) auf den letzten Käufer.

3. Steuerfrei ist, und zwar als Zwischenhändler, wer eine Sache verkauft, deren mittelbarer Besitzer er ist, ohne daß von ihm der unmittelbare Besitzer (der Besitzvermittler) den Besitz herleitet und ohne daß er mit diesem einen besonderen Vertrag im Sinne von § 7 abgeschlossen hat.

Das Umsatzsteuergesetz stattet demnach gewisse Arten des mittelbaren Besitzes (vgl. zu 1 u. 2) mit besonderen Rechtswirkungen aus, und zwar behandelt es diesen qualifizierten mittelbaren Besitz in einer Weise, daß man wohl sagen kann, es erkennt — abweichend vom bürgerlichen Recht — eine Stellvertretung im Besitze an: Die Übertragung des unmittelbaren Besitzes durch jemand, der ihn direkt vom mittelbaren Besitzer (K.) herleitet oder mit diesem einen besonderen Vertrag dahin, daß er für ihn besitze, abgeschlossen hat, wird ebenso angesehen, als wäre der mittelbare Besitzer (K.) der unmittelbare Besitzer und hätte selbst den unmittelbaren Besitz übertragen.

Eine Schwierigkeit besteht in Ansehung des unter 2 entwickelten Rechtssatzes darin, daß der darin erwähnt mittelbare Besitzer (B.) erst dann steuerpflichtig wird, wenn der unmittelbare Besitzer, sein Besitzvermittler, später den unmittelbaren Besitz an einen weiteren Abkäufer überträgt. B. weiß beim Abschluß seines Verkaufs oder bei Empfang des Entgelts meist nicht, ob diese Bedingung eingetreten ist. Dieser Zweifel besteht möglicherweise auch noch bei Ablauf des Steuerabschnitts (§ 33 UStG. 1919), wenn nämlich bis dahin nicht die mehreren Umsatzgeschäfte durch endliche Übertragung des unmittelbaren Besitzes an den letzten Erwerber abgewickelt sind. Der Unternehmer (B.) wird aber dessen ungeachtet unbedenklich den Umsatz bei seiner Steuererklärung berücksichtigen können, denn dem Wesen des Handels entspricht es, daß schließlich einmal die Ware in die Hand des Kleinhändlers oder Verbrauchers kommt, also endlich eine Übertragung des unmittelbaren Besitzes stattfindet. Der Unternehmer riskiert kaum viel bei der vorzeitigen Versteuerung; die Fälle, daß die Ware vor ihrer Auslieferung beim Lagerhalter untergeht oder die Bedingung sonstwie ausfällt, sind immerhin selten. Tritt allerdings ein solcher Fall ein, so ist der Unternehmer, der den Umsatz vorzeitig versteuert hat, darauf angewiesen, um Erstattung der Abgabe aus Billigkeitsgründen nachzusuchen. Einen Rechtsanspruch auf Erstattung, etwa in der Art wie es im § 34 Abs. 2 bei Rückgewährung des Entgelts geschehen ist, sieht das UStG. nicht vor. Der Unternehmer kann sich aber einen solchen sichern, wenn er den Umsatz in seiner Steuererklärung als einen hinsichtlich der Steuerpflicht aufschiebend bedingten ausdrücklich anführt. Dann ist für das Umsatzsteueramt ein Fall gegeben, den es nach § 82 RAbgO. (Ungewißheit über Entstehung eines Steueranspruchs) zu behandeln hat: entweder setzt es die Steuer vorläufig fest oder setzt die Festsetzung mit oder ohne Sicherheitsleistung aus. Nach Beseitigung der Ungewißheit, bei Eintritt der Bedingung (der endlichen Übertragung des unmittelbaren Besitzes) oder bei Ausfall der Bedingung (z. B. Untergang der Sache beim Lagerhalter), ist die vorläufig festgesetzte Steuer zu berichtigen oder die ausgesetzte Festsetzung nachzuholen. Auf Berichtigung hat der Unternehmer einen, nötigenfalls im Rechtsmittelweg (Berufungsverfahren), zu verfolgenden Anspruch (§§ 214, 222, 223 RAbgO.). Den Antrag auf Berichtigung wird der Unternehmer zweckmäßig in der Steuererklärung für den Steuerabschnitt stellen, während dessen die Bedingung ausgefallen ist. Nach Ablauf des Kalenderjahrs, das auf letzteren Zeitpunkt folgt, ist der Berichtigungsantrag ausgeschlossen.

Rechtsanwälte und Notare zum Umsatzsteuer-Gesetz.

Im Dezember vorigen Jahres hatte der Reichs-Finanzminister dem Deutschen Anwaltsverein sowie dem Deutschen Notarverein Schreiben betr. die Buchführung der Umsatzsteuer zugehen lassen. Daraufhin hat der Deutsche Notarverein empfohlen, in die Ausführungsbestimmungen folgende Vorschrift aufzunehmen:

„Rechtsanwälte und Notare haben auf Aufforderung der Steuerbehörde binnen einer Frist von einem Monat zu erklären, ob sie für das jeweils laufende Steuerjahr die Umsatzsteuer in Form eines Pauschalsatzes entrichten wollen.

Der Pauschalsatz beträgt bei Rechtsanwälten, die nicht Notare sind, 125%, bei Nur-Notaren 15%, bei Rechtsanwälten, die gleichzeitig Notare sind, 70% ihres einkommensteuerpflichtigen Einkommens aus der Anwalts- bzw. Notariatspraxis nach Abzug der Werbungskosten.

Rechtsanwälte oder Notare, die von dem im Abs. 1 erwähnten Wahlrecht keinen Gebrauch machen wollen, haben ihre Buchführung so einzurichten, daß daraus der Gesamtbetrag der umsatzsteuerpflichtigen Einkünfte oder der Gesamtbetrag der abzuführenden Umsatzsteuerbeträge klar ersichtlich ist."

Der geringe Prozentsatz bei den Nur-Notaren erklärt sich daraus, daß das ganze Einkommen der Notare aus ihrer Amtstätigkeit, insbesondere also aus der Aufnahme von Urkunden, Beglaubigungen und Testamenten überhaupt nicht umsatzsteuerpflichtig ist, vielmehr nur die Gebühren aus Ratserteilung, Gutachten usw.

Depotgeschäfte und Umsatzsteuer.

Von Justizrat Dr. Fuld in Mainz.

Nach § 25 Ziffer 3 des Umsatzsteuergesetzes unterliegt der auf 10% erhöhten Umsatzsteuer die Aufbewahrung von Geld, Wertpapieren, Wertsachen usw.; hiermit ist die sogenannte Depotsteuer eingeführt worden, und es fragt sich, wie das Verhältnis dieser Bestimmung zu der Vorschrift in § 2 Ziffer 2 ist, welche unter anderm auch die Umsätze von Banknoten, Papiergeld, Geldsorten und von inländischen amtlichen Wertzeichen von der Steuer befreit. Der Depotvertrag ist eine Unterart des Verwahrungsvertrags und unterliegt der Beurteilung nach § 700 u. flgde. BGB., man unterscheidet mit Rücksicht auf den Gegenstand des Depots das Effektendepot und das Gelddepot und mit Rücksicht auf den Inhalt der Rückgabepflicht des Verwahrers das reguläre und das irreguläre; das irreguläre Depot kommt sowohl bei dem Effektendepot als auch insbesondere bei dem Gelddepot vor, man kann wohl sagen, daß das Gelddepot stets irreguläres Depot ist, bei ihm ist der Verwahrer nur zur Rückgabe der Gattung nach verpflichtet, das Eigentum geht auf den Verwahrer, die Bank, über, und die Verpflichtung derselben erstreckt sich darauf, die gleiche Summe zurückzugeben. Nach § 700 BGB. finden auf das irreguläre Depot die Vorschriften über Darlehen Anwendung; das Rechtsverhältnis ist gleichwohl kein eigentliches Darlehen, RG. Kommentar Anm. 1 zu § 700, Düringer-Hachenburg III S. 706 Anm. 5, die als irreguläres Depot in Verwahrung gegebenen Gelder werden als Depositen bzw. Bankdepositen bezeichnet. Es besteht kein Zweifel, daß sowohl das reguläre wie das irreguläre Effektenkonto der Depotsteuer unterliegt, dagegen unterliegt das irreguläre Gelddepot derselben nicht, bezüglich seiner greift die Befreiungsvorschrift des § 2 Ziffer 2 Platz, es liegt insoweit ein Umsatz von Banknoten, Papier, Geldsorten usw. vor. Da nun das Gelddepot nur ganz ausnahmsweise reguläres Depot ist, so ergibt sich die Umsatzsteuerfreiheit der Depositengelder. Auch die Depositengelder aus ländischer Währung sind nicht anders zu beurteilen, und die gegenteilige Auffassung verkennt, daß es sich auch bei ihnen um ein irreguläres Depot handelt. Das irreguläre Effektendepot, bei welchem die Pflicht des Depositars sich in der Rückgabe von gleichartigen Effekten erschöpft und er unter Wahrung der gesetzlichen Vorschriften, § 700 BGB. Abs. 2, Depotgesetz § 2, zur Verfügung über die hinterlegten Effekten berechtigt ist, ist hingegen von der Steuer nicht befreit, natürlich auch nicht das Sammeldepot. Der banktechnische Unterschied zwischen offenem und verschlossenem Depot ist für die Steuerpflicht ohne Bedeutung, bei dem Gelddepot besteht ein Unterschied überhaupt nicht, da, wie bemerkt, dasselbe stets irreguläres Depot ist, die Begriffe offenes und irreguläres Depot also hier zusammenfallen. Die Depotsteuer ist auch von den ausländischen Banken zu entrichten, welche im Gebiete der Geltung des Umsatzsteuergesetzes Depotgeschäfte betreiben, gleichviel ob mit Deutschen oder Ausländern, und kommt es hierfür auf die etwa von der deutschen Auffassung abweichende Auffassung des ausländischen Rechtes über den Inhalt und Charakter des Depotgeschäftes nicht an. Nicht steuerpflichtig ist das sogenannte Kautionsdepot, d. h. die Hingabe eines Wertgegenstandes zum Zwecke der Einräumung von Sicherheit; ein selbständiger Verwahrungsvertrag liegt bei demselben nicht vor, sondern ein anderer Vertrag (Faustpfandvertrag, Sicherungsübereignung). Es besteht aber keine Berechtigung unter der „Aufbewahrung" im Sinne des § 25 Ziffer 3 ein Besitz- oder Innehabungsverhältnis zu verstehen, das keine Verwahrung im technischen Sinne ist und auch nicht banktechnisch zu den Depotgeschäften gerechnet wird.

Einkommensteuer 1920.

Das soeben in Kraft getretene neue Reichseinkommensteuergesetz vom 29. März 1920 sieht in § 58 eine Sonderregelung für die erstmalige Veranlagung zur neuen Steuer im Jahre 1920 vor. Die Fassung des § 58 wurde bereits durch Gesetz vom 31. 3. 1920, zu dessen Ausführung die Verordnung des Reichsministers der Finanzen vom 20. 4. 1920 ergangen ist, geändert.

„Die erstmalige Veranlagung auf Grund dieses Gesetzes erfolgt für das Rechnungsjahr 1920 nach dem Jahreseinkommen, das der Steuerpflichtige im Kalenderjahr 1920 oder in dem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschafts-(Betriebs-)Jahr bezogen hat, dessen Ende in dieses Kalenderjahr fällt. Die Veranlagung erfolgt nach Ablauf des Kalenderjahrs 1920; die Vorschrift des § 30 wird hierdurch nicht berührt. Auf die danach für das Rechnungsjahr 1920 endgültig zu entrichtende Einkommensteuer wird die für den Pflichtigen im Kalenderjahr 1920 entrichtete Kapitalertragsteuer in dem sich aus § 44 ergebenden Umfang angerechnet.

Bis zur ersten Veranlagung auf Grund dieses Gesetzes ist vorläufig die Einkommensteuer zu entrichten (§ 42 Abs. 1), die sich nach den Vorschriften der §§ 19 bis 21 für das bei der letzten landesrechtlichen Veranlagung zur Staatseinkommensteuer festgestellte Einkommen berechnet.

Macht der Steuerpflichtige glaubhaft, dass gegenüber dem hiernach zugrunde gelegten Einkommen sein steuerbares Einkommen sich im Jahre 1920 voraussichtlich um mehr als den fünften Teil vermindern wird, so hat das Finanzamt die Steuer dem mutmasslichen Einkommen entsprechend zu ermässigen.

Über die Festsetzung der nach Abs. 2 und 3 vorläufig zu entrichtenden Einkommensteuer wird im Beschwerdeverfahren entschieden.

Der Reichsminister der Finanzen wird ermächtigt, von der Erteilung eines vorläufigen Steuerbescheids an diejenigen Steuerpflichtigen Abstand zu nehmen, die Arbeitseinkommen im Sinne des § 9 Nr. 1 und 3 beziehen.

Der Reichsminister der Finanzen wird ermächtigt, den Tag des Inkrafttretens der Vorschriften der §§ 45 bis 52 zu bestimmen.

Der Reichsminister der Finanzen kann anordnen, dass und inwieweit bis zum Empfange des vorläufigen Steuerbescheides für das Rechnungsjahr 1920 die Einkommensteuer vorläufig weiterzuzahlen ist, die nach der letzten landesrechtlichen Veranlagung, zugunsten der Länder und Gemeinden (Gemeindeverbände) zu entrichten war oder wäre."

Danach ergibt sich die folgende Rechtslage:*)

1. **Die erstmalige Veranlagung.** Nach § 56 des Entwurfes des Reichseinkommensteuergesetzes sollte die erstmalige Veranlagung nach dem Reichseinkommensteuergesetz für das Rechnungsjahr 1920 auf Grund des Jahreseinkommens erfolgen, das der Steuerpflichtige im Kalenderjahr **1919** oder in dem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschafts-(Betriebs-)Jahre bezogen hat, dessen Ende in das Jahr 1919 fällt. Diese Regelung fand nicht die Billigung des 10. Ausschusses der Nationalversammlung. Nach seinen Beschlüssen, die Annahme im Plenum der Nationalversammlung fanden, soll die erstmalige Veranlagung **für das Rechnungsjahr 1920** nicht nach dem im Kalenderjahr 1919, sondern im **Kalenderjahr 1920 bezogenen Einkommen** erfolgen. Da dieses Einkommen aber erst mit Ablauf des Jahres 1920 festgestellt werden, andererseits jedoch das Reich im Kalenderjahr 1920 nicht einnahmelos bleiben kann, ist im Abs. 2 bestimmt, daß bis zur ersten Veranlagung auf Grund des Reichseinkommensteuergesetzes vorläufig die Einkommensteuer **weiter zu entrichten** ist, die sich nach den Vorschriften der §§ 18—20 für das bei der letzten landesrechtlichen Veranlagung **festgestellte** Einkommen berechnet.

2. Im einzelnen gestaltet sich die Anwendung des § 58 folgendermaßen:

a) Die auf Grund der Erteilung eines vorläufigen Steuerbescheids zu entrichtende Einkommensteuer. Voraussetzung für die Erteilung eines **vorläufigen Steuerbescheids** ist das Bestehen der per-

*) Die nachstehenden Ausführungen sind mit Genehmigung der Verfasser dem soeben erschienenen Handkommentar von Erler-Koppe zur neuen Reichseinkommensteuer (s. Umschlag) entnommen.

sönlichen Steuerpflicht (§ 2 des Gesetzes) am 1. April 1920. Demjenigen, welcher erst später in die persönliche Steuerpflicht eintritt, ist ein vorläufiger Steuerbescheid nicht zu erteilen (s. unter e). Weiterhin ist die Erteilung eines vorläufigen Bescheids davon abhängig, daß der Steuerpflichtige für die Zeit vor dem 1. April 1920 zur Landeseinkommensteuer veranlagt worden ist. Liegen diese Voraussetzungen vor, dann hat der Steuerpflichtige vorläufig die Einkommensteuer zu entrichten, die sich unter Anwendung der §§ 18—20 für das bei der letzten landesrechtlichen Veranlagung festgestellte Einkommen berechnet. Maßgebend ist also das früher nach Landesrecht festgestellte Einkommen mit der Maßgabe, daß die Steuer nicht nach den Tarifen der Landeseinkommensteuergesetze, sondern nach dem **Tarife des Reichseinkommensteuergesetzes** unter gleichzeitiger Berücksichtigung des sogenannten Existensminimums (§ 20) festgesetzt wird. Als „letzte landesrechtliche Veranlagung" im Sinne des § 58 Abs. 2 kommt gegebenenfalls auch eine Zugangsveranlagung in Betracht. Änderungen der Veranlagung im Rechtsmittelverfahren sind zu berücksichtigen.

Auf Grund des vorläufigen Steuerbescheids wäre an sich die Einkommensteuer **erstmalig** zu einem Viertel ihres Betrages **am 15. Mai 1920** zu entrichten (§ 42 Abs. 1). Gleiche Beträge sind am 15. August 1920, 15. November 1920 und so fort bis zur ersten Veranlagung nach dem Reichseinkommensteuergesetze zu entrichten. Da die vorläufigen Steuerbescheide bis zum 15. Mai 1920 nicht zugestellt worden sind, kann die erste Frist jedoch nicht eingehalten werden.

Einkommenverminderung 1920. Wird sich das steuerbare Einkommen eines Steuerpflichtigen gegenüber dem bei der letzten landesrechtlichen Veranlagung festgestellten Einkommen im Jahre 1920 voraussichtlich **um mehr als den fünften Teil** vermindern, und macht der Steuerpflichtige dies glaubhaft, so hat das Finanzamt die Steuer dem mutmaßlichen Einkommen entsprechend zu ermäßigen (§ 58 Abs. 3).

Der vorläufige Steuerbescheid kann entgegen der Regelvorschrift des § 217 der Reichsabgabenordnung nicht im Berufungsverfahren, sondern nur im **Beschwerdewege** angefochten werden (§ 281 der Reichsabgabenordnung); der Beschwerdeweg endet beim Landesfinanzamt (nicht Reichsfinanzhof (§ 58 Abs. 4).

Nach § 58 Abs. 5 wird der Reichsminister der Finanzen ermächtigt, von der Erteilung eines **vorläufigen Steuerbescheids** an diejenigen Steuerpflichtigen **Abstand** zu nehmen, die **Arbeitseinkommen** im Sinne des § 9 Nr. 1 und 3 beziehen und daher dem **Lohnabzug** nach § 45 unterliegen. Es darf angenommen werden, daß der Reichsminister der Finanzen von dieser Ermächtigung in dem Umfang, in dem es ohne Schädigung der Reichsfinanzen tunlich ist, Gebrauch machen wird, also insbesondere dann, wenn infolge der Pflicht der Verwendung von Steuermarken dem Reiche ohnedies ein ausreichender Steuerbetrag zugeführt wird (vgl. §§ 45 und 51).

Übrigens konnten die **Vorschriften über den Lohnabzug** nicht, wie ursprünglich im Abs. 6 vorgesehen, zum 1. April 1920 bereits in Kraft treten. Der § 58 Abs. 6 erhielt daher durch Gesetz vom 31. März 1920 (s. u.) die jetzige Fassung; danach bestimmt der Reichsfinanzminister den Zeitpunkt des Inkrafttretens der Vorschriften der §§ 45—52.

b) **Die ohne Erteilung eines vorläufigen Steuerbescheids** zu entrichtende Einkommensteuer. Die Überlastung der Finanzämter ließ es fraglich erscheinen, ob der vorläufige Steuerbescheid (siehe oben unter a) allenthalben rechtzeitig wird erteilt werden können. Durch das **„Gesetz zur Durchführung des Einkommensteuergesetzes"** vom 31. 3. 1920 ist daher dem § 58 folgende neue Vorschrift als Abs. 7 hinzugefügt worden:

„Der Reichsminister der Finanzen kann anordnen, daß und inwieweit bis zum Empfang des vorläufigen Steuerbescheids für das Rechnungsjahr 1920 die Einkommensteuer vorläufig weiterzuzahlen ist, die nach der letzten landesrechtlichen Veranlagung zugunsten der Länder und Gemeinden (Gemeindeverbände) zu entrichten war oder wäre."

Diese Anordnung ist in der Verordnung vom 20. April 1920 (s. u. S. 50) gegeben worden. Dem Steuerpflichtigen geht über die Form und Zeit der Weiterzahlung darnach noch eine **besondere schriftliche Mitteilung** zu; es braucht demnach nicht ohne diese automatisch weitergezahlt zu werden.

Maßgebend sind also in diesem Falle auch die Steuersätze der Landeseinkommensteuergesetze. Die Verpflichtung zur Weiterentrichtung bezieht sich nur auf die zugunsten der Länder und Gemeinden (Gemeindeverbände) zu zahlenden Steuern. Hierunter fallen Kircheneinkommensteuern nicht, auch nicht Schuleinkommensteuern, soweit sie zugunsten besonderer Schulgemeinden (so in Sachsen) erhoben werden.

c) **Die erstmalige endgültige Veranlagung auf Grund des Reichseinkommensteuergesetzes** für das Rechnungsjahr 1920 (§ 58 Abs. 1). Sie erfolgt, einerlei, ob ein vorläufiger Steuerbescheid (a) erteilt worden ist oder nicht, nach dem Jahreseinkommen, das der Steuerpflichtige im Kalenderjahr 1920 oder in dem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschafts- (Betriebs-) Jahr bezogen hat, dessen Ende in dieses Kalenderjahr fällt. Auf die nach dieser Veranlagung geschuldete Steuer werden die auf Grund eines vorläufigen Steuerbescheids oder ohne solchen gezahlten Steuern (§ 58 Abs. 2 und 7) angerechnet. Ist zuviel gezahlt worden, so hat der Steuerpspflichtige einen Erstattungsanspruch.

d) **Eintritt in die Steuerpflicht am 1. April 1920 oder in der Folgezeit.** Tritt die Steuerpflicht erst am 1. April 1920 oder später ein, so finden die Vorschriften des § 30 Anwendung (§ 58 Abs. 1 Satz 2 Halbsatz 2), d. h. der Steuerpflichtige wird für das Rechnungsjahr 1920 nach einem steuerpflichtigen Jahreseinkommen veranlagt, das dem mutmaßlichen Betrage des steuerbaren Einkommens des ersten vollen Jahres oder des ersten vollen Wirtschafts- (Betriebs-) Jahres entspricht. Diese Veranlagung wird erforderlichenfalls nach Ablauf dieses Zeitraumes berichtigt.

e) **Die Veranlagung für das Rechnungsjahr 1921.** Die Veranlagung für das Rechungsjahr 1921 erfolgt nach dem steuerpflichtigen Jahreseinkommen, das der Steuerpflichtige in dem dem Rechnungsjahr unmittelbar vorangegangenen Kalenderjahre bezogen hat (§ 29 Abs. 1). Daraus folgt, daß das **im Kalenderjahre 1920 bezogene Einkommen doppelt zu versteuern** ist, nämlich einmal bei der erstmaligen Veranlagung auf Grund des Reichseinkommensteuergesetzes für das Rechnungsjahr **1920** (§ 58 Abs. 1), sodann bei der Veranlagung für das Rechnungsjahr **1921** (§ 29 Abs. 1). Diese Doppelbesteuerung wird durch die Vorschrift des § 59 gemildert, wonach außerordentliche Einnahmen aus 1920 bei der Veranlagung für 1921 insoweit außer Betracht bleiben, als sie für 1920 bereits besteuert werden. Das Einkommen des Kalenderjahrs **1919** dagegen wird **überhaupt nicht** zur Reichseinkommensteuer herangezogen und in vielen Fällen auch nicht mehr zur Landeseinkommensteuer. Der Unterstaatssekretär wies im Ausschuß (Ber. 91) hierbei auf die großen Schwierigkeiten hin, welche durch die Besteuerung des Vermögenszuwachses und des Reichsnotopfers für die Veranlagung des aus 1919 stammenden Einkommens erwachsen müßten. Diesen Schwierigkeiten begegne der § 58, was im Interesse der überlasteten Behörden sehr zu begrüßen sei. Die Schieber gehörten leider im allgemeinen nicht zu den Personen, die ihr Einkommen mit größter Gewissenhaftigkeit und Sorgfalt deklarieren. Es sei auch keineswegs sicher, daß derartige Schiebergewinne im Jahre 1919 in größerem Umfange gemacht worden seien, als es für das Jahr 1920 in Frage kommen könne.

Das Körperschaftssteuergesetz.

Von Rechtsanwalt Dr. Richard Rosendorff, Berlin.

Die einzelnen Länder regelten die Einkommensteuerpflicht sowohl der natürlichen wie der juristischen Personen in ein und demselben Gesetze. Das Reichseinkommensteuergesetz kennt jedoch nur die natürlichen Personen als Steuerpflichtige. Die Regelung der Einkommensbesteuerung der Erwerbsgesellschaften, wie Aktiengesellschaften, Berggewerkschaften, Genossenschaften und Gesellschaften m. b. H. sowie der sonstigen juristischen Personen des öffentlichen und bürgerlichen Rechts ist in einem besonderen Gesetze, dem sogenannten Körperschaftssteuergesetz, erfolgt, „das seinen Namen der Tatsache entnimmt, daß der größte und wichtigste Teil der von ihm betroffenen Steuersubjekte Körperschaften, d. h. organisierte Personenvereinigungen mit Rechtspersönlichkeit sind." Dieses Gesetz lehnt sich zwar an die Einkommensteuer der natürlichen Personen aufs engste an, was dadurch zum Ausdruck kommt, daß die §§ 5 bis 15 und 31 bis 38 REStG. sinngemäß Anwendung finden, weicht aber insoweit davon ab, als „der Begriff des Einkommens, vor allem aber der Aufbau einer progressiven Steuer auf den absoluten Betrag der Überschüsse als dem Maßstab der Leistungsfähigkeit und Steuerkraft auf die nicht physischen Personen nicht übertragbar ist". (Begr. S. 10.) Hiermit bringt das Kpstg. einen Gedanken zum Ausdruck, auf den Strutz[1]) als erster bereits vor Jahren hingewiesen, und an den bereits die Preuß. Regierung angeknüpft hatte, als sie in der Tagung 1908/09 dem Landtag einen Gesellschaftssteuergesetzentwurf vorlegte, der jedoch nicht zur Verabschiedung gekommen war.

I. Subjektive Steuerpflicht.

Der Kreis der Steuersubjekte ist weiter gezogen, als dies bisher in den Einkommensteuergesetzen der einzelnen Länder der Fall war. Das Preuß. Estg. unterwarf der Einkommensteuerpflicht lediglich die Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien, Berggewerkschaften und diejenigen eingetragenen Genossenschaften, deren Geschäftsbetrieb über den Kreis der Mitglieder hinausgeht. Dazu traten Vereine einschl. eingetragener Genossenschaften zum gemeinsamen Einkaufe, auch wenn ihr Geschäftsbetrieb nicht über den Kreis ihrer Mitglieder hinausging, und endlich die Gesellschaften m. b. H. mit Ausnahme derer, deren Einkünfte satzungsgemäß ausschließlich zu gemeinnützigen wissenschaftlichen oder künstlerischen Zwecken zu verwenden waren.

Die übrigen größeren Bundesstaaten sind teilweise hierüber weit hinausgegangen. So ist Sachsen im Jahre 1900 und Württemberg im Jahre 1903 zur Besteuerung aller juristischen Personen des öffentlichen und privaten Rechts übergegangen. Weniger weit gingen Baden und Bayern.

Der Körperschaftssteuer unterliegen mit ihrem Einkommen

1. juristische Personen des öffentlichen und des bürgerlichen Rechts sowie alle Berggewerkschaften,
2. nicht rechtsfähige Personenvereinigungen, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen, soweit ihr Einkommen nicht unmittelbar nach diesem Gesetz oder dem Einkommensteuergesetz bei einem anderen Steuerpflichtigen steuerbar ist.

Das Gesetz macht jedoch in § 12 einen Unterschied zwischen den Arten der ihm unterworfenen Steuerpflichtigen, je nachdem es sich um „Erwerbsgesellschaften" oder um andere Steuerpflichtige handelt, der, wie wir noch sehen werden, für die Höhe des Steuertarifs von Bedeutung ist. Als Erwerbsgesellschaften gelten nämlich nur „Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien, Kolonialgesellschaften, Bergbau treibende rechtsfähige Vereinigungen, nicht rechtsfähige Berggewerkschaften, Gesellschaften m. b. H. und sonstige Personenvereinigungen mit wirtschaftlichem Geschäftsbetriebe, deren Zweck die Erzielung wirtschaftlicher Vorteile für sich oder ihre Mitglieder ist." Hierher gehören also auch die nicht rechtsfähigen Vereine unter der genannten Voraussetzung, während die offenen Handelsgesellschaften, Kommanditgesellschaften, Reedereien und die Gesellschaften bürgerlichen Rechts der Körperschaftssteuer nicht unterliegen. In den Ausschußberatungen (Ber. S. 4—5) wurde festgestellt, daß Konsortien nicht zu den rechtsfähigen Personenvereinigungen gehören, wenn der Konsortialertrag in der Hand einer Bank oder eines industriellen Unternehmens nach § 1 Ziff. 1 der Kpst. unterliege, oder wenn die Mitglieder des Konsortiums als solche das Konsortialeinkommen voll nach dem Estg. zu versteuern haben.

Auch die Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit und die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften unterliegen zwar mit ihren Einkünften aus Grundbesitz, Kapitalvermögen und Gewerbebetrieb grundsätzlich der Kpst., jedoch liegt ein Gewerbebetrieb im Sinne dieser Vorschrift nicht vor bei den Genossenschaften, wenn der Geschäftsbetrieb sich auf den Kreis der Mitglieder beschränkt, bei den Versicherungsvereinen auf Gegenseitigkeit soweit sie nur Mitglieder versichern. Auch gelten sie nicht als Erwerbsgesellschaften im Sinne des Gesetzes.

Aus der Begriffsbestimmung des § 1 ergibt sich, daß der Körperschaftssteuer auch die nicht rechtsfähigen Vereine jeder Art, die Sammelvermögen im Sinne des § 1914 BGB. und die nicht rechtsfähigen Familien und sonstigen Stiftungen unterliegen.

Liegt der Sitz und der Ort der Leitung im Ausland, so beschränkt sich die Steuerpflicht auf das Einkommen von inländischem Grundbesitz und aus einem Gewerbebetriebe, für den im Inland eine Betriebsstätte unterhalten wird.

Der Begriff einer gewerblichen Betriebsstätte soll nach der Begründung (S. 20) im unmittelbaren Anschluß an die in § 10 Abs. 2 des Landessteuergesetzes gegebene Vorschrift ausgelegt werden. Diese lautet: „Betriebsstätte ist jede feste örtliche Anlage oder Einrichtung, die der Ausübung eines stehenden Gewerbes dient. Außer dem Hauptsitz eines Betriebs gelten hiernach als Betriebsstätten: Zweigniederlassungen, Fabrikationsstätten, Ein- und Verkaufsstellen, Kontore und sonstige zur Ausübung des Gewerbes durch den Unternehmer selbst, dessen Geschäftsteilhaber, Prokuristen oder andere ständige Verteter unterhaltene Geschäftseinrichtungen. Als Betriebsstätten gelten auch Bauausführungen, die die Dauer von 12 Monaten überschreiten.

Von der Steuer befreit sind u. a.

a) das Reich, die Länder und Gemeinden, die Unternehmungen, deren Erträge ausschließlich diesen Körperschaften zufließen (z. B. Hibernia), die Reichsbank und die Staatsbanken. Unter Staatsbanken sind die ausschließlich im Staatsbesitz befindlichen Banken, wie z. B. die Preuß. Seehandlung, die Bayr. und Sächs. Staatsbank zu verstehen, nicht aber die Privatnotenbanken und die Hessische Staatsbank, die eine selbständige juristische Person ist, deren Anteile sich nur zum größten Teil in der Hand des hessischen Staates befinden.

b) Universitäten, Hochschulen und ähnliche Anstalten.

c) Die Träger der Reichsversicherung.

d) Inländische Personenvereinigungen und Zweckvermögen, die ausschließlich gemeinnützigen oder mildtätigen Zwecken dienen.

e) Rechtsfähige Pensions-, Witwen-, Waisen-, Sterbe-, Unterstützung- und sonstige Hilfskassen für Fälle der Not oder Arbeitslosigkeit, sowie nicht rechtsfähige Kassen dieser Art, wenn die dauernde Verwendung der Einkünfte für die Zwecke der Kassen gesichert ist.

Diese Fassung ist von denjenigen Gesellschaften, die derartige Einrichtungen treffen wollen, genau zu beachten. Was unter Sicherung der Einkünfte zur dauernden Verwendung für die Zwecke der Kassen zu verstehen ist, habe ich in der DStZ. vom Januar 1920 S. 230 ausführlich dargelegt. (Vgl. auch § 7 Ziff. 1 des Gesetzes.)

[1]) Strutz, Verwaltungsarchiv, Bd. XI S. 488.

k) Gesetzliche Berufsvertretungen und wirtschaftliche Verbände ohne öffentlichrechtlichen Charakter, deren Zweck nicht auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gerichtet ist.

II. Objektive Steuerpflicht.

Als steuerbares Einkommen gilt der Gesamtbetrag der in Geld oder Geldeswert bestehenden Einkünfte (§ 3). Da die §§ 5 bis 15 Estg. bei der Ermittlung des steuerbaren Einkommens sinngemäß Anwendung finden (§ 5 Kpst.), so gehören zum steuerbaren Einkommen alle Einkünfte aus Grundbesitz, Gewerbebetrieb, Kapitalvermögen und aus Arbeit, sowie sonstige Einnahmen ohne Rücksicht darauf, ob es sich um einmalige oder wiederkehrende Einkünfte handelt. (Über die Ausnahmen bei den Versicherungsvereinen und Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften gemäß § 4 vgl. oben.) Während nach dem Preuß. Estg. bei der Berechnung des steuerpflichtigen Einkommens von den als Dividende verteilten Überschüssen auszugehen war, denen die zur Schuldentilgung, zu Verbesserungen und Reservefonds verwendeten Beträge unter Abzug von 3½% des eingezahlten Kapitals hinzuzurechnen waren, wird also jetzt unter Einkommen grundsätzlich jede Vermögensvermehrung innerhalb des Steuerjahres verstanden. Insbesondere gehören zu den Einnahmen auch Entschädigungen, die als Ersatz für entgehende Einnahmen gewährt werden, Lotteriegewinne und ähnliche außerordentliche Einnahmen, sowie durch einzelne Veräußerungsgeschäfte erzielte Gewinne (§ 11 Ziff. 3 bis 5 REStG..).

Als steuerbares Einkommen gelten jedoch u. a. nicht:

1. Gewinne, die durch Veräußerung von Grundstücken erzielt worden sind, es sei denn, daß die Grundstücke erst innerhalb der letzten 10 Jahre oder zum Zwecke der Wiederveräußerung erworben worden waren. Bei einem Erwerbe vor dem 1. August 1914 gilt die zehnjährige Frist als erfüllt.

2. Die auf Grund der Jahresabschlüsse an Mitglieder des Vorstands- und Aufsichtsrats, Angestellte und Arbeiter gezahlten Vergütungen jeder Art.

3. Bei Erwerbsgesellschaften, die nachweislich seit Beginn des der Veranlagung zugrunde gelegten Geschäftsjahres mindestens ⅕ der gesamten Aktien, Kuxe, Anteile und Genußscheine einer anderen Erwerbsgesellschaft besitzen, die hierauf entfallenden Gewinnanteile jeder Art.

4. Steuern, Umlagen auf öffentlich-rechtlicher Grundlage, Beiträge der Mitglieder von Personenvereinigungen, sowie gesellschaftliche Einlagen.

Vom Gesamtbetrag der Einkünfte sind abzuziehen:

1. Zuwendungen an Unterstützungs-, Wohlfahrts- und Pensionskassen des Betriebes, wenn die dauernde Verwendung für die Zwecke der Kasse gesichert ist. Im Gegensatz zu der oben erwähnten Ziff. 5 des § 2 ist hier also ein Unterschied zwischen rechtsfähigen und nicht rechtsfähigen Kassen nicht gemacht.

2. Die Steuer gemäß § 10 Abs. 1 des Grunderwerbssteuergesetzes oder die für diese Steuer gemachten jährlichen Rücklagen. Bei den Gesellschaften wird diese Steuer nämlich auch dann erhoben, wenn ein Eigentumswechsel von Grundstücken gar nicht stattgefunden hat, und zwar, wenn 20 Jahre seit dem Erwerbe oder dem letztmaligen Eintritt der Steuerpflicht verflossen sind. Die Steuerpflicht auf Grund dieser Bestimmungen tritt jedoch zum ersten Mal mit dem 1. 1. 1920 oder an dem späteren nach dem Inkrafttreten des Gesetzes liegenden Tage ein, an dem ein zehnjähriger Zeitraum seit dem Erwerbe der Grundstücke abläuft. Die Steuer wird das erste Mal nur in Höhe von 1 vom 100 erhoben. Um dasjenige Jahr, in dem die Steuer jeweils fällig wird, nicht übermäßig zu belasten, wird es also in Zukunft — ähnlich, wie man das schon früher bei der Talonsteuer getan hat — erforderlich sein, alljährlich einen entsprechenden Teilbetrag in die Bilanz einzustellen.

3. Bei Erwerbsgesellschaften, die nachweislich seit Beginn es sei denn, daß im Falle der gewinnbringenden Veräußerung der Gewinn nicht zum steuerbaren Einkommen gehören würde. (Vgl. oben zu 1. betr. Gewinne, die durch Veräußerung von Grundstücken erzielt worden ist.)

4. Die Werbungskosten, d. h. die zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einkünfte gemachten Aufwendungen. (§ 13 Ziff. 1 Estg..) Diese Bestimmung deckt sich mit dem § 8 I des Preuß. Estg., so daß hier die Rechtsprechung des OVG. zur Auslegung herangezogen werden kann. Hierzu gehören insbesondere auch

a) Ertragssteuern sowie solche öffentliche Abgaben und Beiträge zur Versicherung von Gegenständen, welche zu den Geschäftsunkosten oder Verwaltungskosten zu rechnen sind.

b) Die jährlichen, den Verhältnissen entsprechenden Abschreibungen für Wertverminderung von Gebäuden, von Be- und Entwässerungs- und fischereiwirtschaftlichen Anlagen von Maschinen, und von beweglichem Betriebsinventar, soweit nicht die Kosten für die Ersatzbeschaffung als Werbungskosten in Abzug gebracht werden.

c) Bei Bergbauunternehmungen, Steinbrüchen und anderen einen Verbrauch der Substanz bedingenden Betrieben, die Abschreibungen für die Substanzverringerung.

Der Reichsverband der Deutschen Industrie hatte in seinen Eingaben betreffend die Entwürfe sowohl des Estg. wie des Kpstg. unter Bezugnahme auf die bisherige völlig unhaltbare Praxis des Preuß. OVG. (z. B. Bd. XIV S. 263) angeregt, eine gesetzliche Bestimmung aufzunehmen, „daß die Zulassung von Substanzabschreibungen entsprechend der tatsächlichen Verminderung der Substanz ohne Rücksicht auf die jeweiligen Marktpreise der Substanzmengen unter allen Umständen gewährleistet werden muß“. In der Begründung des Entwurfs zum Kpstg. (Seite 25) wird auch anerkannt, daß über die bisherige Abschreibungspraxis erhebliche Klagen laut geworden seien. Obgleich der Preuß. Gesellschaftssteuerentwurf von 1908 eine diesbezügliche gesetzliche Bestimmung vorsah, hat das Kpstg. hiervon Abstand genommen, indem in der Begründung ausgeführt wird, daß es Aufgabe der Ausführungsbestimmungen eventuell des RFH. sei, hierüber Klarheit zu schaffen. Da der RFH. in Zukunft diese Frage unabhängig von der ständigen Rechtsprechung des Preuß. OVG. zu prüfen haben wird, so wird es Sache der interessierten Gesellschaften und Gewerkschaften sein, in Streitfällen durch geeignete und sachgemäße Ausführungen auf eine den wirtschaftlichen Verhältnissen entsprechende Auslegung des Gesetzes hinzuarbeiten.

5. Die Schuldzinsen.

Als abzugsfähige Schuldzinsen gelten auch:

1. Bei der Tilgungsrente (§ 31 Abs. 1 des Gesetzes über das Reichsnotopfer vom 31. Dezember 1919, Reichs-Gesetzbl. S. 2189) fünf vom Hundert des ursprünglich geschuldeten oder nach einer Teilzahlung verbliebenen Abgabebetrags, die sich nach zehn Jahren und weiter alle fünf Jahre um eins vom Hundert vermindern.

2. Beim Reichsnotzins (§ 33 des bezeichneten Gesetzes) fünf vom Hundert des Abgabebetrags, die sich nach 15 Jahren und weiter alle zehn Jahre um eins vom Hundert vermindern.

6. Die zur Deckung von Unterbilanzen eingestellten Beträge. Der ursprüngliche Entwurf erklärte diese Beträge für nicht abzugsfähig. Das hätte bei Aktiengesellschaften nach der ständigen Rechtsprechung des OVG. und bei den Gesellschaften m. b. H. seit der Entscheidung vom 18. Juni 1918 eine wesentliche Verschlechterung bedeutet, weil hiernach die Gewinne, die zur Deckung der Unterbilanzen verwendet wurden, nicht der Einkommensteuer unterlagen. Die Berggewerkschaften hatten nach der Entscheidung des OVG. vom 17. April 1909 hierauf allerdings Einkommensteuer zu zahlen. Nach der nunmehrigen Fassung des § 7 Ziff. 3 des Körperschaftssteuergesetzes bleiben die zur Deckung von Unterbilanzen verwendet wurden, nicht der Arten von Erwerbsgesellschaften, gleichviel in welcher Form sie begründet sind, steuerfrei.

7. Die Kriegsabgabe vom Mehrgewinn.

Nicht abgezogen werden dürfen dagegen auf Grund ausdrücklicher gesetzlicher Bestimmungen:

1. die Körperschaftssteuer selbst,

2. Aufwendungen zur Verbesserung und Vermehrung des Vermögens, Geschäftserweiterungen, Kapitalanlagen, Schuldentilgung oder zu Ersatzbeschaffungen, soweit hierfür bereits Werbungskosten abgesetzt sind.

Wie Blankenburg[2]) zutreffend hervorhebt, wird sich künftig die Veranlagung der Erwerbsgesellschaften so vollziehen, daß auf Grund des in § 9 Kpstg. für anwendbar erklärten § 32 REStG. der bilanzmäßige Geschäftsgewinn zugrunde zu legen ist, der auf Grund der zulässigen Abzüge und Hinzurechnung der unzulässigerweise unter Geschäftsunkosten als übermäßige Abschreibungen (stille Reserven) oder dgl. verbuchten Einkommensbeträge gemäß den Vorschriften des Gesetzes abzuändern ist.

III. Steuertarif.

Die Steuer beträgt 10% des steuerbaren Einkommens (§ 11). Von den Erwerbsgesellschaften werden zunächst 10% des gesamten steuerbaren Einkommens erhoben. Diese 10% sind also zu zahlen nicht nur von den ausgeschütteten Beträgen, sondern von allem, was im laufenden Geschäftsjahr nach Abzug der oben aufgezählten, nicht zum steuerbaren Einkommen gehörenden Einkünfte verdient wird, also auch von den nicht ausgeschütteten, zur Bildung offener und stiller Reserven verwandten Beträgen. Wenn nicht mehr als 3% vom Grundkapital verteilt werden, so verbleibt es bei der 10% Steuer. Werden jedoch mehr als 3% verteilt, so tritt zu diesen 10% ein Zuschlag. Dieser beträgt 2% der ausgeschütteten Beträge, wenn der zuschlagspflichtige Betrag 4% des Grundkapitals nicht übersteigt und steigt staffelförmig, je größer der Prozentsatz der ausgeschütteten Beträge ist, höchstens bis auf 10% derselben. Wenn also zwar viel verdient, aber nur wenig ausgeschüttet wird, so ist die Steuer wesentlich niedriger, als wenn bei gleichem Verdienste hohe Dividenden gezahlt und nur geringe Reserven gebildet werden.

Der Zuschlag ist zu berechnen nicht nur von dem, was im laufenden Geschäftsjahr verdient ist, sondern unter Umständen auch von dem Einkommen früherer Jahre, sofern es zur Verteilung von Dividende über 3% verwandt oder mitverwandt wird. Wenn also eine Gesellschaft etwa ihren bereits in früheren Jahren versteuerten Gewinnvortrag, Dividendenergänzungsfonds oder eine sonstige offene oder stille Reserve zur Erhöhung der Dividende oder Ausbeute über 3% mit heranzieht, so unterliegt dieser Betrag trotz seiner Versteuerung in früheren Jahren dem Zuschlag. Diese Bestimmung bedeutet im Vergleich zu dem früheren Recht eine Erhöhung der Steuerpflicht, denn nach der Rechtsprechung unterlagen Ausschüttungen, die einer bereits früher versteuerten Reserve entnommen wurden, nicht nochmals der Steuer.

Was die Berechnung des Grundkapitals bei Berggewerkschaften und sonstigen bergbautreibenden Vereinigungen anbetrifft, so ist hervorzuheben, daß die diesbezüglichen Bestimmungen des § 16 Kpstg. von den entsprechenden Berechnungsvorschriften des § 17 des Reichsnotopfergesetzes in mehreren Punkten abweichen. Die Berggewerkschaften und sonstigen bergbautreibenden Vereinigungen haben nach dem Kpstg. für die Berechnung des Grundkapitals drei Möglichkeiten, sie können nämlich zugrunde legen:

a) entweder die Summe des Erwerbspreises und der Anlage-, Einrichtungs- und Erweiterungskosten[3]) des im Betrieb befindlichen Bergwerks abzüglich des durch Schuldaufnahme gedeckten Aufwands oder

b) soweit diese Summe nicht nachgewiesen wird, den Anschaffungswert der betriebsfähigen Anlagen zuzüglich des Erwerbspreises des Grubenfeldes und abzüglich der zur Anlage, Einrichtung und Erweiterung aufgenommenen Schulden oder

c) wenn ein Kapitalkonto geführt wird, so tritt mit Genehmigung des Reichsfinanzministeriums sein Betrag an die Stelle des Grundkapitals.

Besonders geregelt ist der Fall der Auflösung einer Erwerbsgesellschaft und der Übergang des Vermögens einer solchen ohne Auseinandersetzung auf einen andern. Im ersteren Fall ist dem letzten Betriebsergebnisse der Betrag zuzurechnen, um den das zur Verteilung kommende Vermögen das Grundkapital übersteigt, soweit nicht von diesem Betrage die Steuer schon erhoben ist, oder er nicht aus steuerfreien Vermögenszugängen stammt. Im letzteren Falle gilt dies entsprechend von dem das Grundkapital übersteigenden Werte der Gegenleistung. In beiden Fällen tritt an die Stelle des Grundkaptals das Vermögen, das für das Reichsnotopfer festgestellt wurde.

IV. Veranlagung und Entrichtung der Steuer.

Den Maßstab der Besteuerung bildet das Einkommen des Geschäftsjahres, das der Steuerpflichtige angenommen hat (§ 20). Die Reihenfolge der Geschäftsjahre darf nicht unterbrochen werden. Die Veranlagung erfolgt nach Ablauf des maßgebenden Geschäftsjahres. Erlischt die Steuerpflicht, so erfolgt die Veranlagung nach ihrem Ermessen (§ 21).

Eine Veranlagung hat auch stattzufinden

1. bei Umwandlung eines Steuerpflichtigen in einen anderen Steuerpflichtigen,

2. beim Übergange von der beschränkten zur unbeschränkten Steuerpflicht und umgekehrt (§ 25).

Die Steuer ist binnen einem Monat nach Empfang des Steuerbescheides in einer Summe zu entrichten.

V. Übergangsbestimmungen.

Während nach dem ursprünglichen Gesetzentwurf die erste Veranlagung nach dem neuen Gesetze auf Grund des Einkommens des ersten Geschäftsjahres erfolgen sollte, das nach dem 31. März 1920 ablaufen würde, bestimmt das endgültige Gesetz, daß der Körperschaftssteuer erstmalig das Einkommen des nach dem 31. März 1919 ablaufenden Geschäftsjahres unterliegt. Diese Änderung ist erst in der dritten Lesung in das Gesetz aufgenommen worden. Sie beruht nach den Ausführungen des Berichterstatters, des Abgeordneten Legendre auf der Erwägung, daß die Folge der Annahme des § 29 (jetzt § 34) in der Fassung der Regierungsvorlage die gewesen wäre, daß das Geschäftsjahr, das vor dem 1. April 1920 endet, also im wesentlichen das Geschäftsjahr 1919 steuerfrei geblieben wäre. Auch zur Landeseinkommensteuer hätte dieses Geschäftsjahr nicht herangezogen werden können. Diese sachlich durchaus nicht gerechtfertigte Befreiung sollte verhindert werden. Die Steuer wird nur zu dem Teil erhoben, der dem seit 1. April 1919 laufenden Teil dieses Jahres entspricht.

Landesrechtliche Einkommensteuern, die aus dem Einkommen des nach dem 31. 3. 1919 abgelaufenen Geschäftsjahres angesetzt worden sind, dürfen nur erhoben werden, soweit sie auf den bis 31. März 1920 laufenden Zeitraum des landesrechtlichen Rechnungsjahres entfallen. Die nach Abs. 1 des § 34 anzusetzende Körperschaft ist um diese Beträge zu ermäßigen. Durch diese Bestimmungen soll in den Fällen, in denen das Einkommen des nach dem 1. April 1919 endenden Geschäftsjahres noch zur Landeseinkommensteuer herangezogen wird, eine Doppelbesteuerung ausgeschlossen werden.

Die Veranlagung der Besitzsteuer zum 31. 12. 1919.

(Gesetz vom 30. April 1920.)

Von Rechtsanwalt Dr. jur. Koppe, Berlin.

Das Besitzsteuergesetz vom 3. 7. 1913 sah eine Vermögenszuwachsbesteuerung vor, die erstmalig zugleich mit dem Wehrbeitrag zum 31. 12. 1913 erfolgte und dann alle drei Jahre sich wiederholen sollte. Dementsprechend erfolgte die zweite Veranlagung zum 31. 12. 1916. Auf denselben Stichtag wurde die

---

[2]) Blankenburg, Bankarchiv vom 1. April 1920.

[3]) Vgl. Rosendorff, Die große Vermögensabgabe der Erwerbsgesellschaften 37 ff.

erste Kriegssteuer (Gesetz vom 21. 6. 1916) veranlagt. Die **dritte** Veranlagung muß auf den 31. 12. 1919 erfolgen. Dieser Stichtag fällt mit dem des Reichsnotopfers zusammen. Inzwischen ist der Nationalversammlung in Ergänzung der Reichsfinanzreform unter dem 3. 3. 1920 der Entwurf eines **neuen** Besitzsteuergesetzes vorgelegt worden (Drucksachen 1920 Nr. 2295). Der Entwurf lehnt sich an das alte Besitzsteuergesetz an. Er läßt nur mit Rücksicht au die inzwischen in Kraft getretene hohe Reichserbschaftssteuer anders als das alte Gesetz die Erbanfälle steuerfrei und erhöht andererseits im Hinblick auf die finanzielle Notlage des Reiches die Steuersätze auf 1—10% vom Zuwachs. Die neuen Sätze sind gegenüber denjenigen der Kriegsabgabe vom Vermögenszuwachs weit geringer, sie hören bei 10% auf, während die Sätze der Kriegsabgabe bei 10% anfangend auf 100% hinaufgehen. Die Sätze des alten Besitzsteuergesetzes betrugen nur 0,75 bis 2,5% des Zuwachses.

Die erste Veranlagung nach dem **neuen** Besitzsteuergesetz soll erst zum 31. 12. 1923 erfolgen (§ 11). Der Entwurf enthält jedoch in den §§ 38—40 eine Reihe Bestimmungen, die sich noch auf die Veranlagung zum 31. 12. 1919 beziehen sollten. Da die Verabschiedug des neuen Besitzsteuergesetzes nicht mehr möglich war, hat man diese die Veranlagung per 31. 12. 19. betreffenden sowie einige das Reichsnotopfergesetz ergänzende Bestimmungen aus dem Entwurf herausgenommen und ein besonderes „**Gesetz über die Veranlagung der Besitzsteuer zum 31. 12. 1919**“ unter dem 30. April 1920 (RGBl. 875) erlassen. Nach § 1 des neuen Gesetzes ergibt sich laut amtlicher Begründung (S. 15) folgende Rechtslage:

Nach dem geltenden Besitzsteuergesetz ist erstmalig der Zuwachs in der Zeit vom 1. Januar 1914 bis zum 31. Dezember 1916 versteuert, jetzt soll die Veranlagung für den Zuwachs in der Zeit vom 1. Januar 1917 bis zum 31. Dezember 1919 erfolgen. Nun ist allerdings der in der Zeit vom 31. Dezember 1913 bis zum 30. Juni 1919 entstandene Zuwachs schon durch die hohen Sätze des Gesetzes über die Kriegsabgabe vom Vermögenszuwachs vom 10. September 1919 erfaßt worden. Es ist daher zunächst erwogen worden, ob eine Besitzsteuerveranlagung nach dem alten Gesetz überhaupt noch einmal erfolgen soll. Diese Frage ist bejaht worden, weil ohne eine solche Besitzsteuerveranlagung die in der Zeit vom 1. Januar 1917 bis zum 31. Dezember 1919 angefallenen Erbschaften, die ja auch der Kriegsabgabe vom Vermögenszuwachs nicht unterliegen, und ferner der in der Zeit vom 1. Juli bis 31. Dezember 1919 entstandene Vermögenszuwachs, der allein schon unter dem Gesichtspunkt der seit dem 30. Juni 1919 eingetretenen gewaltigen Kurserhöhungen an der Börse nicht gering ist, steuerfrei bleiben würden. Von dem auf den 31. Dezember 1919 für die Besitzsteuer nach dem alten Gesetze festgestellten Endvermögen soll daher abgezogen werden der Vermögenszuwachs, der schon der hohen Kriegsabgabe unterlegen hat und diejenigen in dem genannten Veranlagungszeitraum angefallenen Erbschaften und Schenkungen, die bereits von den hohen Sätzen des Erbschaftssteuergesetzes vom 10. September 1919 erfaßt sind; das sind alle seit dem 1. September 1919, dem Tage des Inkrafttretens des Erbschaftssteuergesetzes angefallenen Erwerbe und die nach dem 31. Dezember 1916 zugunsten von Ehegatten und ehelichen und unehelichen Kindern gemachten Schenkungen, die nach § 72 Abs. 2 des Erbschaftssteuergesetzes nachträglich zur Erbschaftssteuer herangezogen werden. Mit diesen beiden Beschränkungen wird also die Besitzsteuer nach dem geltenden Gesetze noch einmal erhoben. Dann soll, unbeschadet der Vorschriften anderer Gesetze, in denen auf das geltende Besitzsteuergesetz Bezug genommen wird, das jetzige Besitzsteuergesetz außer Kraft und an seine Stelle der Entwurf treten. Abzugsfähig ist aber nur der „**besitzsteuerpflichtige**“ Zuwachs. Die Beträge, die gemäß § 8 des Kriegsabgabegesetzes dem „**kriegsabgabepflichtigen**“ Zuwachs hinzuzurechnen wären, ohne daß eine solche Hinzurechnung im alten Besitzsteuergesetz vorgeschrieben war, bleiben also auch hier außer Betracht. Insbesondere handelt es sich um die im Veranlagungszeitraume (1. 1. 1917 bis 31. 12. 1919) gemachten Schenkungen. Wenn also ein Steuerpflichtiger am 31. Dezember 1919 500 000 ℳ besaß und außerdem im Jahre 1917 seinem Sohne 200 000 ℳ geschenkt hatte, wird er zum Notopfer nach 700 000 ℳ veranlagt. Als Anfangsvermögen im Sinne des Entwurfes gelten aber nur 500 000 ℳ, zur Besitzsteuer wird dagegen nur der in 500 000 ℳ enthaltene Zuwachs veranlagt. Der Sohn hatte dagegen an sich einen Zuwachs von 200 000 ℳ. Da endlich hierauf bereits gemäß § 72 des Erbschaftssteuergesetzes die Schenkungssteuer zu entrichten war, bleibt der Zuwachs besitzsteuerfrei.

Da für die noch nach dem geltenden Besitzsteuergesetze zu veranlagende Besitzsteuer wie für das Reichsnotopfer ein und derselbe Stichtag (31. Dezember 1919) maßgebend ist, muß die Abzugsfähigkeit der einen Steuer bei der anderen geregelt werden. Nach § 2 ist die Besitzsteuer von dem für das Notopfer festgestellten Vermögen abzuziehen. Daß das Notopfer nicht auch umgekehrt von dem besitzsteuerpflichtigen Vermögen abzugsfähig ist, wird in der Begründung (S. 22) ausdrücklich festgestellt.

Ferner erhält das Reichsnotopfer im neuen Gesetz (§ 2 Nr. 2) folgenden § 20a eingefügt:

> „Deutsche Gold- und Silbermünzen sind mit dem Metallwert zu bewerten.“

Diese Vorschrift soll der irrigen Auffassung entgegentreten, daß deutsche Goldmünzen, insbesondere 10- und 20-ℳ-Stücke, zum Notopfer zum Nennwert, also zu 10 und 20 ℳ, eingesetzt werden dürften. Dasselbe gilt von den Silbermünzen.

Endlich wird der § 36 des Reichsnotopfers wie folgt ergänzt (§ 3 Nr. 3):

Nach § 36 des Reichsnotopfergesetzes kann ein Abgabepflichtiger, um den Reichsnotzins bar zu bezahlen, ein Tilgungsdarlehn bei derjenigen öffentlichen Kreditanstalt aufnehmen, die das Grundstück an erster Stelle beliehen hat; die dafür gewährte Hypothek geht allen anderen Lasten im Range vor. Nach Rückzahlung des Tilgungsdarlehns würde gemäß § 1163 Abs. 1 Satz 2 BGB. der Abgabepflichtige eine Eigentümerhypothek erwerben. Eine so weitgehende Schädigung der Hypothekengläubiger würde nicht gerechtfertigt sein. Deshalb soll in Fällen der genannten Art die Bildung einer Eigentumshypothek ausgeschlossen sein.

Da für die in Frage kommende Besitzsteuerveranlagung sowie für die Notopferveranlagung der Stichtag der 31. Dezember 1919 ist, soll das neue Gesetz nach § 3 mit Wirkung vom 31. Dezember 1919 ab in Kraft treten.

Im übrigen richtet sich die Veranlagung noch vollkommen nach dem alten Besitzsteuergesetz. Auch bleiben die bisherigen niedrigen Sätze in Kraft. Die Veranlagung dürfte demnächst gleichzeitig mit der zum Reichsnotopfer erfolgen. Beide Gesetze gehen auf den Vermögensstand per 31. 12. 1919 zurück, doch besteuert das Reichsnotopfer das absolute Vermögen, während die Besitzsteuer nur den Zuwachs ausschließlich Erbschaftssteuer gegenüber dem Stand vom 31. 12. 1916 umfaßt. Die Besitzsteuer bezieht sich endlich nur auf natürliche Personen, während das Reichsnotopfer auch die Gesellschaften belastet.

Neue Entscheidungen des Preußischen Oberverwaltungsgerichts aus dem Steuerrecht der Gesellschaften.

Von Oberverwaltungsgerichtsrat Dr. Ernst Pape, Berlin.

Durch Vertrag waren einem, bisher an Gewinn und Verlust einer offenen Handelsgesellschaft mitbeteiligten stillen Gesellschafter ein bestimmter Gewinnanteil garantiert, seine Beteiligung am Verlust aufgehoben und die bis dahin verschiedenen Anteile der übrigen Gesellschafter gleichmäßig verteilt worden. Hierin hat das OVG. hinsichtlich der Einkommensteuer der Gesellschafter eine wesentliche Änderung der Einkommensquelle erblickt. Es hat ausgeführt, daß, abgesehen von der anderweiten Regelung der Beteiligungsverhältnisse der Teilhaber, eine wesentliche Änderung in den bisher bestandenen Verhältnissen der Gesellschaft schon darin gefunden werden müsse, „daß der stille Gesellschafter an der Gesellschaft nach dem früheren Vertrage mit einem bestimmten Prozentsatz beteiligt gewesen sei, also jährlich einen von der

Höhe des Gewinns abhängigen schwankenden Betrag erhalten und auch an dem Verluste habe teilnehmen müssen, während er nach dem neueren Vertrage von der Teilnahme am Verlust ganz entbunden sei, an Stelle des schwankenden Gewinnanteils eine feste Summe erhalte, gleichviel ob der Gewinn der Gesellschaft hoch oder niedrig sei. Dieser Umstand allein sei schon geeignet, den Anteil der einzelnen steuerpflichtigen Gesellschafter am Ertrag erheblich zu beeinflussen und sei darum als eine wesentliche Änderung der Einkommensquelle anzusehen", die eine Berechnung des Einkommens nach der Vergangenheit ausschließt. (Entsch. des IX. Sen. vom 2. 2. 20. V. a. 1. 19.)

Als Einkommen der Gesellschafter einer G. m. b. H. unterliegen der Gemeindebesteuerung nicht nur die tatsächlich verteilte Dividende, sondern auch die zur Bildung von Reserven, zur Schuldentilgung und zu Rückstellungen usw. verwendeten Beträge. Von dieser ständigen Rechtsprechung des OVG. ist neuerdings der II. Senat in Übereinstimmung mit dem VII. Senat insoweit abgewichen, als er ausgesprochen hat, daß die gezahlte Kriegsgewinnsteuer abzugsfähig ist, weil „diese Steuer eine Ertragssteuer sei und deshalb zu den Betriebs-(Werbungs-) kosten gehöre". (Entscheidung des II. Sen. vom 16. 12. 19 II C. 13. 4. 19 u. VII. Sen. vom 20. 5. 19 VII. ESt. 43. 19.)

Nach ihren Angaben **hatte eine G. m. b. H. mit Eintritt ihrer Liquidation ihre Aktiva vollständig einer neu gegründeten offenen Handelsgesellschaft übertragen, für deren Rechnung der Betrieb der G. m. b. H. bereits seit einiger Zeit vor deren Liquidation gegangen sein soll. Die G. m. b. H. hat nur für die Zeit, seit der ihr Betrieb für Rechnung der offenen Handelsgesellschaft gegangen ist, ihre Steuerpflicht (Einkommen-Steuer) geleugnet. Die Vorinstanzen haben die Steuerpflicht der G. m. b. H. ohne weiteres angenommen. Das OVG. hat aufgehoben und zurückverwiesen.** Es führt aus: „Allerdings bestand die G. m. b. H. auch nach Eintritt der Liquidation als Rechtspersönlichkeit weiter und deshalb erlosch ihre subjektive Steuerpflicht nicht mit dem Eintritt in die Liquidation, dauerte vielmehr in diesem Zustande bs zur vollständgen Veräußerung und Verteilung des Vermögens und bis zur Abwickelung der dazu erforderlichen Geschäfte fort. (OVG. StS. 17, S. 267 Abs. 2.) Aber es ist bis jetzt nicht ersichtlich, weshalb die G. m. b. H. nicht berechtigt gewesen sein sollte, innerhalb des laufenden Geschäftsjahres mit einem Dritten (also auch mit der vor der Liquidation gegründeten offenen Handelsgesellschaft) einen Vertrag zu schließen, durch den sie sich verpflichtete, ihren Geschäftsgewinn für das laufende Geschäftsjahr dem Dritten zu überlassen. Die Gesellschafter der G. m. b. H. hatten nach Abschluß dieses Vertrags dann nur noch Anspruch auf den Reingewinn, der sich nach Abzug der auf ihm (nach dem Vertrage) lastenden Verbindlichkeit ergab, und die G. m. b. H. war verpflichtet, in die von ihr aufzustellende Bilanz das Forderungsrecht der offenen Handelsgesellschaft als Passivposten einzustellen. Die gleiche Verpflichtung lag den Liquidatoren für die von ihnen nach § 71 Abs. 2 G. m. b. H.-Gesetz aufzustellende Liquidationsbilanz ob." Im Anschluß hieran hat das OVG. noch weiter dargelegt, daß es nur folgerichtig wäre, den Gewinn der G. m. b. H. für die in Betracht kommende Zeit in der Bilanz der offenen Handelsgesellschaft nachzuweisen, da er dann für das betreffende Steuerjahr als Einkommen der Gesellschafter dieser Gesellschaft angerechnet werden müsse. Da die tatsächlichen Verhältnisse bei der Gründung der offenen Handelsgesellschaft und der Inhalt des Betriebsübertragungsvertrags nicht genügend geklärt waren, hat das OVG. an die BK. zurückverwiesen. (VII. Sen. Entsch. vom 18. 11. 19. VII. ESt. 197. 18.)

Preisrückvergütungen, die von Genossenschaften (Konsumvereinen) **den Genossen gewährt werden, sind für die Genossenschaft nicht kriegssteuerpflichtig, wenn es sich um sog. Kundengewinn handelt, der nicht zum Bilanzgewinn gehört.** (E. in StS. 8 S. 386, 11, S. 218, 13 S. 407, Entsch. vom 29. 1. 18 in Preuß. Verw.-Blatt Jahrg. 39 S. 341/2, Strutz KStG. S. 341/3.) **Sind jedoch die Rückvergütungen an die Genossen nicht Kundengewinn, sondern Zuwendungen, die ihnen nach Abzug sämtlicher Unkosten vom Rohgewinn seitens der Generalversammlung** nach deren durch das Statut festgesetzten Befugnis aus dem Reingewinn **gewährt werden, so unterliegen diese Preisrückvergütungen der Besteuerung.** Daran ändert auch die Tatsache nichts, daß die Statuten den Genossen einen Rechtsanspruch auf den verbleibenden Überschuß geben. Damit wird lediglich zum Ausdruck gebracht, was § 19 Abs. 1 Satz 1 des Ges. betr. die Erwerbs-Wirtschaftsgenossenschaft vom $\frac{1.\ 5.\ 89}{20.\ 5.\ 98}$ vorschreibt. Die Höhe des Warenbezugs bildet hierbei nur den Maßstab für die Verteilung. (Entsch. des VII. Sen. vom 18. 12. 19 VII. K. 59. 18.)

Als steuerpflichtiges Einkommen eines Kommanditisten aus dem Geschäftsbetrieb der Kommanditgesellschaft ist neben dem verteilten Gewinn auch der weitere von der Gesellschaft erzielte unverteilte Gewinn zu rechnen, der in Reservestellungen der Gesellschaft besteht und dem Geschäftsanteil des Kommanditisten verhältnismäßg entspricht. Denn wer ein Gewerbe betreibt, „muß sich den ganzen erzielten Geschäftsgewinn anrechnen lassen, gleichviel, ob ein Teil im Geschäft als Reserve stehen bleibt oder nicht. Der letztere Teil würde das Betriebsvermögen des Gewerbetreibenden vermehren, also seine Bereicherung aus erzieltem Gewinn bedeuten. Ein zur Bereicherung dienender Gewinnanteil ist aber zugleich steuerpflichtiges Einkommen. Ob diese Bereicherung mit oder gegen den Willen des Steuerpflichtigen erfolgt, ist unerheblich. Es genügt, daß ihm Einkommen zugewachsen ist; ob er es in die Hand bekommen hat, ist gleichgültig. Zugeflossen ist ihm auch das zur Vermögensvermehrung verwendete Einkommen." Dabei ist es einerlei, ob das Gesellschaftsvermögen als den Gesellschaftern zur gesamten Hand gehörig oder als ein nach Quoten geteiltes Miteigentum angesehen wird. Denn es steht im wirtschaftlichen Nutzen jedes Gesellschafters nach Maßgabe seiner Geschäftsbeteiligung. (Entsch. V. Sen. 8. 10. 19. X. d. 11. 18.)

Pfandbrief-Amortisationsfonds bei landschaftlich beliehenem Grundbesitz sind für die **Berechnung der Ergänzungssteuer** nicht mit ihrem Nenn-, sondern mit dem Kurswert, den sie zur Zeit der Veranlagung haben, in Ansatz zu bringen. In jedem Falle bleibt aber **zu prüfen, ob der Amortisationsfonds überhaupt zum Kapitalvermögen gehört** oder nicht vielmehr **satzungsgemäß einen Bestandteil des Grundstücks bildet** (Art. 167 EG. BGB., § 96 BGB., RG. in Zivilsachen 74 S. 402/3). In solchem Falle ist das Anteilsrecht, wie es zivilrechtlich als Grundstücksbestandteil gilt, auch steuerlich nach den für Grundstücke gegebenen Vorschriften zu bewerten (§ 9 ErgStG. Art. 9[1] der Ausf.-Anw. dazu, Art. 6[1] der Techn. Anleitung vom 26. 12. 1893). Maßgebend ist grundsätzlich der gemeine Wert, bei land- oder forstwirtschaftlichen Grundstücken der Ertragswert (§ 11 Abs. 1). Dementsprechend ist der beliehene Grundbesitz mit dem zu ihm gehörigen Rechte an dem betreffenden Amortisationsfonds zu bewerten und zwar unter Ausscheidung dieses Rechtes aus dem Kapitalvermögen. (Entsch. 6. Sen. vom 24. 1. 20 E. VII. c. 5. 18.)

In einer Besitz- und Kriegssteuersache war die Veranlagung gegen einen Testamentsvollstrecker gerichtet worden. Dies hat das OVG. für zulässig erklärt. Es geht von der Bestimmung des § 2213 BGB. aus, der die rechtliche Handhabe für die Heranziehung des Testamentsvollstreckers biete. Unrichtig sei zwar die Annahme, daß die Erben durch den Testamentsvollstrecker als solchen vertreten würden; dagegen könne letzterer, der ein besonderes Amt bekleide und im eigenen, nicht im Namen der Erben handle, auch zur Steuer herangezogen werden, zumal wenn ihm die Verwaltung des Nachlasses zustehe. Daß hierbei im übrigen der Testamentsvollstrecker für die Steuer nicht persönlich, sondern allein nach Kräften des Nachlassers haftet, folgt schon ohne weiteres aus seiner Heranziehung in seiner Eigenschaft als Vollstrecker. (Entsch. des V. Sen. vom 17. 12. 19. K. III. 41. 18.)

Wird bei der Vorauszahlung von Steuern von dem Steuergläubiger in bestimmten Fällen (wie gemäß § 32 KStG. von 1916, §§ 36, 40 der Ausführungsbestimmungen des Bundesrats) **ein um die Zinsen höherer Annahmewert gewährt,** so ist zwar mit dieser Zahlung für den Steuerschuldner die ursprüngliche Einkommenquelle aus der gemachten Leistung fortgefallen, an deren Stelle aber eine andere Einkommenquelle getreten, eine unverzinsliche Kapitalforderung auf künftige Verrechnung zu höherem Wert. Hinsichtlich des Einkommens hieraus ist dann § 11 Abs. 2c EStG. — vgl. jetzt § 8 Abs. 2 Reichseinkommensteuergesetz — anzuwenden und das Einkommen entsprechend den betreffenden Zwischenzinsen zu berechnen. (Entsch.. des VI. Sen. vom 20. 12. 19. E. XII. a. 1. 18.; vgl. auch Entsch. des Reichsfinanzhofs vom 22. 5. 19. I. A. 51. 19 im Deutschen StBlatt 1. Jahrg. Spalte 516 ff.)

Ein im Freistaat Sachsen wohnhafter Gesellschafter einer im Freistaat Preußen domizilierenden offenen Handelsgesellschaft, der in Preußen mit seinem Anteil an jener Gesellschaft steuerpflichtig war, **war mit dem 31. 1. 17 aus der Gesellschaft ausgeschieden. Er bestritt deshalb seine subjektive Steuerpflicht für eine nach dem 31. 1. 17 erfolgte Veranlagung zur Einkommensteuer** gemäß § 1 des Ges. vom 31. 12. 1916. **Die Vorinstanzen haben die Steuerpflicht angenommen. Das OVG. ist dem beigetreten.** Es geht davon aus, daß das Ergänzungsgesetz grundsätzlich die Ergebnisse der Vergangenheit besteuert und es deshalb auch für die subjektive Steuerpflicht genügen müsse, daß die sie begründenden Verhältnisse (der Gewerbebetrieb in Preußen) in der für die Besteuerung maßgebenden Vergangenheit bestanden haben. Aus demselben Grunde verstoße die Veranlagung auch nicht gegen § 3 des Doppelsteuergesetzes vom 22. 3. 1909. (Entsch. des VI. Sen. vom 25. 10. 19. VII. a. 17. 19.)

Zur Kriegsabgabeerklärung.
Steuerabzug — Sechsmonatsabzug.

I.

Von Staatsminister a. D. Ruckdeschel, Gera.

1. a) In Nr. 12 Ihrer geschätzten Zeitschrift von diesem Jahre wird auf Seite 265 in dem Aufsatz von Regierungsrat Peyer unter Nr. 7 die Ansicht vertreten, daß die Preußische Ergänzungssteuer — und damit die ihr entsprechenden Steuern anderer Bundesstaaten — zu den nach § 6 Ziff. 10 der Vermögenszuwachssteuergesetzes abzugsfähigen Steuern gehöre.

Diese Ansicht dürfte unhaltbar sein, da die Ergänzungssteuer keine auf das „Einkommen entfallende“, sondern eine Vermögenssteuer ist und diesen Charakter nicht dadurch verliert, daß sie nur aus den bekannten Gründen als eine die Einkommensteuer ergänzende Steuer bezeichnet ist.

2. b) Wenn ferner in Nr. 5 die den Sechsmonatsabzug zulassende Vollzugsanweisung zum Vermögenszuwachssteuergesetz durch § 108 der Reichsabgabenordnung zu rechtfertigen versucht wird, so dürfte auch dies nicht stichhaltig sein, denn zu einer solchen m. E. unzulässigen Gesetzesänderung bietet auch § 108 1 c) keine Handhabe.

Bei der großen Autorität, die die Deutsche Steuer-Zeitung genießt, — der fragl. Aufsatz ist z. B. verschiedentlich in den Tageszeitungen abgedruckt worden — dürfte sich eine baldige Richtigstellung namentlich zu Nr. 7 empfehlen.

II.

Von Regierungsrat Peyer, Köslin.

Zu a): Die Ergänzungssteuer nach dem Gesetz vom 14. Juli 1893 stellt sich dar als eine auf das Einkommen des Steuerpflichtigen gelegte, nach dem Maßstabe des Reinvermögens zu entrichtende Personalsteuer. (Vgl. Bericht der Kommission des AbgH. S. 1.) Der vorstehenden Auffassung von Fernow (ErgStG., Berlin 1914, S. 13) ist in vollem Umfange beizutreten. Daß es der maßgebende Wille des Gesetzgebers war, eine Einkommens- und keine Vermögenssteuer zu schaffen, ergibt sich aus den Ausführungen, daselbst S. 9 bis 13, deren Anführung hier zu lang wäre. Der Name Vermögenssteuer ist ausdrücklich abgelehnt worden. Die Steuer ist also abzugsfähig.

Zu b: Für Fälle bestimmter Art kann der Reichsminister der Finanzen mit Zustimmung des Reichsrats aus Billigkeitsgründen allgemein Befreiung oder Ermäßigung von Steuern vorsehen. § 108 Abs. RAO. Hiernach konnte auf diesem Wege für die Fälle, daß der Sechsmonatsabzug vorteilhafter für den Steuerpflichtigen wäre wie der Dreimonatsabzug, was durchaus nicht immer der Fall ist, also für Fälle bestimmter Art, aus Billigkeitsgründen eine Ermäßigung der Steuern nach Maßgabe des Sechsmonatsabzugs allgemein angeordnet werden. Falls die oben erwähnte Form gewahrt ist, was wahrscheinlich erscheint, ist die Anordnung der Ermäßigung durch die VA. rechtsgültig. Mit Rücksicht auf diesen Zweifel war das Wort „scheint“ im Text gewählt.

III.

Von Rechtsanwalt Dr. Fritz Koppe, Berlin.

Zu a: Zur Frage der Steuerabzüge werden die Steuerzahler zweckmäßig auch noch folgenden Punkt besonders beachten müssen:

Bis längstens zum 15. April 1920 mußten die Kriegsabgabeerklärungen durchweg eingereicht sein. In einzelnen Landesfinanzamts-Bezirken lief die Frist schon erheblich früher ab, so daß mancher Steuerpflichtige schon im Januar deklariert haben wird. Nach der Abgabe seiner Steuererklärung wird nun aber der Steuerzahler vielerorts noch Nachveranlagungen erhalten haben, die in den meisten Fällen darauf beruhen, daß die Gemeinden mit ihren Zuschlägen nicht auskamen und deshalb noch weitere Nachtragszuschläge oder ein „fünftes Steuerquartal“ erhoben. Diese Beträge hätte der Steuerpflichtige unter V c des Steuererklärungsformulars mit berücksichtigen dürfen, da sie sich auf das Rechnungsjahr 1919, das am 31. 3. 1920 endet, beziehen; er war aber dazu nicht in der Lage, weil er die Veranlagung erst nach Abgabe seiner Steuererklärung erhielt. Zweckmäßig wird daher der Steuerpflichtige diese nachträglich von ihm eingezogenen Steuerbeträge umgehend seinem Finanzamt anzeigen mit dem Antrage, gemäß § 6 Ziff. 10 des Gesetzes über eine Kriegsabgabe vom Vermögenszuwachs vom 10. 9. 1919 auch diese Beträge noch von seinem Vermögen abzusetzen. Äußerstenfalls könnte der Abzug auch noch im Rechtsmittelverfahren geltend gemacht werden.

Zu b: Hinsichtlich des Sechsmonatsabzuges wird auf die Ausführungen in der Januar-Nummer S. 221 und in der Februar-Nummer S. 249 verwiesen.

Aussteuer und Vermögenszuwachs.

Auf eine Eingabe des Bundes der Landwirte hat der Herr Reichsminister der Finanzen am 20. April 1920, III 6178, folgendes geantwortet:

Die einer Tochter im Falle ihrer Verheiratung zur Einrichtung des Haushalts gewährte Aussteuer ist, wie in dem Schreiben vom 28. Februar d. J. mit Recht hervorgehoben wird, nicht Teil ihres steuerbaren Vermögens (§ 5 Abs. 1 des Gesetzes über eine Kriegsabgabe vom Vermögenszuwachs in Verbindung mit § 8 des Besitzsteuergesetzes). Eine Ausnahme hiervon besteht nur dann, wenn die Aussteuer in Geld (anstatt Möbel, Wäsche usw.) gewährt wird. Diese verschiedene Behandlung der Aussteuer in steuerlicher Hinsicht kann zu Unbilligkeiten führen. Für die Frage, ob und inwieweit hier im Erlaßwege Abhilfe zu schaffen ist, sind jedoch die besonderen Verhältnisse jedes einzelnen Falles von so großer Bedeutung, daß es nicht angängig ist, bar empfangene Aussteuerkapitalien grundsätzlich in allen Fällen von der Kriegsabgabe freizustellen. Ich muß mir daher die Entschließung über jeden einzelnen Erlaßantrag vorbehalten und bin mithin nicht in der Lage, eine Verfügung der beantragten Art zu erlassen.

Ich möchte nicht unterlassen, noch besonders darauf hinzuweisen, daß die Rechtslage eine andere ist, soweit nicht eine Aussteuer (vgl. § 1620 BGB.), sondern eine Ausstattung (vgl. § 1624 BGB.) der Tochter gewährt worden ist. Während die Tochter auf eine Aussteuer einen rechtlich begründeten Anspruch hat, ist dies bei der Ausstattung nicht der Fall. Die Ausstattung stellt sich vielmehr als „eine ohne entsprechende Gegenleistung erhaltene Zuwendung“ im Sinne des § 6 Nr. 4 des Gesetzes über eine Kriegsabgabe vom Vermögenszuwachs dar und ist daher von dem Endvermögen des ausgestatteten Kindes abzurechnen und dem Endvermögen des die Ausstattung gewährenden Vaters hinzuzurechnen (§§ 6 Nr. 48, Abs. 1 Nr. 1 des Gesetzes über eine Kriegsabgabe vom Vermögenszuwachs).

J. A.: gez. v. Laer.

Anmerk. d. Schriftleitung: Die Frage ist in der Literatur bekanntlich außerordentlich umstritten. Der vorstehende Bescheid dürfte den Zeitverhältnissen kaum Rechnung tragen. Hat die Tochter bei der Heirat trotz Möbel- und Wohnungsnot das Glück, beides zu finden, so werden die für die Aussteuer aufgewandten Mittel steuerlich nicht erfaßt. Muß aber das junge Paar einstweilen etwa mit der teuren Pension vorlieb nehmen und das Geld für die demnächstige Einrichtung des eigenen Haushalts zurücklegen, so wird das Aussteuerkapital bei der Tochter als Vermögenszuwachs mit den hohen Sätzen (10 bis 100%) des Gesetzes vom 10. 9. 19 erfaßt, soweit es ihr nicht gelingt, auf Grund des „Härteparagraphen“ beim Reichsfinanzministerium einen teilweisen oder gänzlichen Erlaß der Steuer zu erwirken. Tausende der nach Kriegsende geschlossenen Ehen werden durch diesen Bescheid getroffen. Sollte der Reichsfinanzhof, für den der Bescheid allerdings nicht bindend ist, sich etwa auf denselben Standpunkt stellen, so erscheint eine alsbaldige allgemeine Regelung im Verwaltungswege unaufschiebbar. Hierzu hat der Reichsfinanzminister auf Grund des § 108 Abs. 2 d. Reichsabgaben-

ordnung (sog. Härteparagraph) die Möglichkeit. Es heißt dort: „Für Fälle bestimmter Art kann der Reichsminister der Finanzen mit Zustimmung des Reichsrats aus Billigkeitsgründen allgemein Befreiungen oder Ermäßigungen von Steuern sowie die Erstattung oder Anrechnung bereits entrichteter Steuern vorsehen.“

Wir behalten uns vor, auf die Frage eingehend zurückzukommen.

Zur Feststellung des Anfangsvermögens bei Veranlagung der Vermögenszuwachssteuer.

Von Regierungsrat Zitzlaff, Dortmund.

Die Frage ist bestritten, in welchen Fällen das Anfangsvermögen bei der Veranlagung zur Vermögenszuwachssteuer bereits als festgestellt anzusehen ist. Das Gesetz sagt in § 4 Abs. 1, daß das Vermögen als Anfangsvermögen gelte, das nach den Vorschriften des Besitzsteuergesetzes für die erstmalige Besitzsteuer-Veranlagung als Anfangsvermögen zugrunde zu legen war oder im Falle der Steuerpflicht zugrunde zu legen wäre. Hieraus haben die Ausführungsbestimmungen § 12 mit Recht gefolgert, durch Erteilung eines Veranlagungs- oder Feststellungsbescheides gemäß § 47 des Wehrbeitragsgesetzes oder durch Erteilung eines Feststellungsbescheides gemäß § 65 des Besitzsteuergesetzes das Anfangsvermögen bereits rechtskräftig für die Vermögenszuwachssteuer festgestellt sei. Wenn die Ausführungsbestimmungen aber des weiteren annehmen, daß auch durch die Erteilung eines Steuerbescheides gemäß § 65 des Besitzsteuergesetzes oder durch Erteilung eines Kriegssteuerbescheides gemäß § 29 des Kriegssteuergesetzes vom 21. Juni 1916 das Anfangsvermögen rechtskräftig festgestellt worden sei, so muß dieser Ansicht widersprochen werden. Über die Bedeutung des „Besitzsteuerbescheides“ verhält sich § 65 des Besitzsteuergesetzes; darnach ist ein Bescheid zu erteilen über den Gesamtbetrag der zu zahlenden Steuer und über die für eine spätere Veranlagung maßgebende Vermögensfeststellung, d. i. die Feststellung des Endvermögens. Daß der Bescheid aber auch das Anfangsvermögen festzustellen habe, darüber enthält das Gesetz nichts, es fehlt auch an jedem Anhalt, dies anzunehmen. Das Gleiche gilt von dem „Kriegssteuerbescheid“. Es ist nicht ersichtlich, wie die Ausführungsbestimmungen dazu kommen, anzunehmen, daß durch diese Bescheide das Anfangsvermögen rechtskräftig festgestellt worden sei.

Es fragt sich nun, welche Bedeutung für die Feststellung des Vermögenszuwachses die Annahme des Anfangsvermögens im Besitzsteuerbescheid von 1917 hat. Soll man anknüpfend an die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes in der Frage der Feststellung des Vermögens nach § 15 des Gesetzes über eine außerordentliche Kriegsabgabe für das Rechnungsjahr 1918 annehmen, daß das Anfangsvermögen auf diese Weise zwar nicht rechtskräftig festgestellt worden sei, aber immerhin doch festgestellt worden sei, so daß das Finanzamt hiervon zunächst auszugehen hätte und es dem Zensiten vorbehalten bliebe, im Wege des Rechtsmittelverfahrens dagegen vorzugehen?

Für die Praxis wäre dieser Standpunkt wenig angemessen. Es wird damit zwar den Zensiten geholfen, die geschäftsgewandt und energisch genug sind, ihre Sache zu vertreten, nicht aber den doch recht zahlreichen, die den Steuerbescheid, der ihnen von der Behörde zugeht, ruhig hinnehmen und anerkennen, auch wenn der Bescheid unzutreffend sein sollte. Es besteht aber kein Anlaß, gerade diese besonders schutzwürdige Klasse von Zensiten zurückzusetzen.

Zum gleichen Ergebnis gelangt Strutz in der Juristischen Wochenschrift 1920 S. 105. Er folgert mit Recht aus § 4 Abs. 2 des Vermögenszuwachssteuergesetzes, daß die Veranlagungsbehörde an eine nicht rechtskräftige Feststellung des Anfangsvermögens überhaupt nicht gebunden sein könne; denn wenn diese Bestimmung der Behörde sogar das Recht gibt, in gewissen Fällen die rechtskräftige Feststellung des Anfangsvermögens zu berichtigen, so kann die Behörde um so weniger an eine nicht rechtskräftige Feststellung gebunden sein.

Die Abzugsfähigkeit der Beiträge zu Wahlzwecken.

Von Rechtsanwalt Dr. Koppe, Berlin.

Für die bevorstehenden Wahlen dürfte der § 13 Nr. 7 des neuen, am 1. April 1920 in Kraft getretenen Reichseinkommensteuergesetzes Beachtung verdienen. Danach sind vom steuerpflichtigen Einkommen abzugsfähig:

„Beiträge an kulturfördernde, mildtätige, gemeinnützige und politische Vereinigungen, soweit ihr Gesamtbetrag zehn vom Hundert des Einkommens des Einkommensteuerpflichtigen nicht überschreitet.“

Damit ist also die Abzugsfähigkeit von Beiträgen für politische Zwecke, namentlich auch für Wahlzwecke festgestellt und zwar bis zu einem Zehntel des steuerpflichtigen Einkommens des Gebers. Gegen die Vorschrift sind nachträglich Einwendungen erhoben worden. Man hat es als verwaltungstechnisch unmöglich bezeichnet, daß die Steuerbehörde entscheiden solle, was kulturfördernde usw. Ziele sind. Insbesondere aber wurde anläßlich der Beratung des Besitzsteuergesetzes aus politischen Gründen die Wiederaufhebung der Vorschrift und zwar mit rückwirkender Kraft verlangt, weil, wie der sozialdemokratische Redner ausführte*), die Bestimmung im Wahlkampf ein unberechtigtes Entgegenkommen an die wohlhabenden Steuerpflichtigen bedeute. Nach den regierungsseitigen Erklärungen dürfte aus den angeführten steuertechnischen Gründen tatsächlich eine Wiederaufhebung der Vorschrift demnächst in Vorschlag gebracht werden. Daß einer solchen allerdings rückwirkende Kraft beigelegt werden sollte und könnte, dürfte schon aus rechtlichen Gründen kaum anzunehmen sein, so daß sich also die demnächstigen Wahlen noch unter der Wirkung der neuen Bestimmung vollziehen werden.

Erbschaftssteuerversicherungen.

Von Rechtsanwalt Dr. Fürnrohr, München.

§ 9 des neuen ErbStG. vom 10. September 1919 bestimmt: „Versicherungsbeträge aus Versicherungen auf den Todesfall, welche der Versicherungsnehmer zugunsten des Reichs lediglich zur Berichtigung von Nachlaß- und Erbanfallsteuer aufgenommen hat, bilden zur Hälfte keinen Teil des steuerpflichtigen Nachlasses.“ Diese Bestimmung war im Entwurf nicht enthalten, ist vielmehr erst zufolge eines Antrags Dernburg und Gen. aufgenommen worden. Der Ausschußbericht (Drucksache Nr. 376 S. 10) bemerkt dazu: „Den Antrag Nr. 59 begründet einer der Antragsteller damit, daß die Steuersätze des Entwurfs sehr hoch seien und daß es deshalb naheliege, wenn der Erblasser schon zu seinen Lebzeiten durch Abschluß einer Versicherung[1]) dafür sorge, daß bei seinem Ableben der Nachlaß selbst nicht durch Zahlung sehr

---

*) Vgl. Drucksachen der Nationalversammlung, 167. Sitzung vom 21. 4. 20. S. 5309 f.

[1]) Die Frage, ob versicherungstechnisch eine neue Art der Versicherung für diese Zwecke einzuführen sei, wurde vom Verband deutscher Lebensversicherungsgesellschaften dahin beantwortet, daß eine neue Versicherungsform nicht erforderlich sei, vielmehr die gewöhnliche Todesfallversicherung mit Begünstigungsklausel für das Reich genüge. Zweifel bestanden noch, ob auch bereits bestehende Versicherungen mit solcher Klausel versehen werden dürften. Auf Anfrage hat nun das Reichsfinanzministerium erklärt, daß keine Bedenken bestünden, den § 9 ErbStG. anzuwenden, wenn bestehende Versicherungen auf den Todesfall in der Weise abgeändert wurden, daß das Reich als Begünstigter benannt werde und die Versicherungssumme lediglich zur Berichtigung von Nachlaß- und Erbanfallsteuer dienen solle.

hoher Steuerbeträge geschmälert werde, indem er dafür eine Versicherung eingehe; in anderen Staaten seien solche Versicherungen vielfach üblich und sie würden vom Staat steuerlich begünstigt, um sie zu fördern. Es empfehle sich, ihnen auch in Deutschland ähnliche Förderung zuteil werden zu lassen. Der Reichsfinanzminister begrüßte den Antrag grundsätzlich, der mittelbar dahinführe, daß der Erblasser schon bei seinen Lebzeiten die Erbschaftssteuer zahle. Er habe aber gegen den Antrag Bedenken, da die völlige Freilassung der Versicherungssumme dem Reich einen Ausfall von 100 Millionen jährlich bringen werde. . . . Schließlich wurde der Antrag Nr. 59 angenommen."

Die Bedeutung des § 9 ist nicht zweifelsfrei; diese Zweifel scheinen allerdings — nachgerade üblicherweise! — bei der Gesetzesberatung keine Würdigung gefunden zu haben. Auch Heymann (Deutsche Steuer-Zeitung VIII, S. 276) geht daran vorbei. § 9 steht nämlich räumlich im 1. Teil, 1. Abschnitt des Gesetzes, der die Überschrift „Nachlaßsteuer" trägt und auch allein von dieser handelt. Demgemäß bestimmt § 9 auch nur, daß derartige Versicherungsbeträge zur Hälfte keinen Teil des „steuerpflichtigen Nachlasses" bilden. Nun nimmt die Nachlaßsteuer aber bekanntlich im Rahmen der Erbschaftssteuer nur einen sehr bescheidenen Raum ein. Und es würde die Befreiung der Versicherungsbeträge allein von der Nachlaßsteuer unmöglich den vom Reichsfinanzminister befürchteten Ausfall von jährlich 100 000 000 M verursachen können. Auch wäre der steuerliche Anreiz zum Abschluß solcher Versicherungen denkbarst gering, wenn der ganze steuerliche Vorteil hier darin bestünde, daß nur die Hälfte der (1 bis 5% betragenden) Nachlaßsteuer aus dem Steuerversicherungsbetrag erspart würde. Einzelne Versicherungsgesellschaften haben sich deshalb auch zu der Annahme verleiten lassen, daß sich § 9 unmöglich allein auf die Nachlaßsteuer erstrecken könne, vielmehr auch für die Erbanfallsteuer Geltung habe.

Diese Auffassung (von der auch der Antragsteller, Dr. Dernburg, nach einer dem Verfasser gegenüber gemachten Äußerung ausging) scheitert jedoch auf jeden Fall an der Stellung des § 9 im Gesetz und an seiner klaren Wortfassung.[2]) Eine Ausdehnung des § 9 auf die Erbanfallsteuer ist aber auch gar nicht nötig und zwar mit Rücksicht auf § 52 Satz 1 ErbStG., der besagt: „Hat der Erblasser die Entrichtung der von dem Erwerber geschuldeten Steuer einem anderen auferlegt, so sind die Erbanfallsteuern so zu berechnen, wie wenn die Auflage nicht erfolgt wäre." Diese Auferlegung der an sich den Erwerber treffenden Erbschaftssteuer auf eine dritte Person kann selbstredend nicht nur in einer letztwilligen Verfügung, sondern auch in einem Rechtsgeschäft unter Lebenden erfolgen, und der „andere" muß nicht einer von den Erben oder Vermächtnisnehmern sein. Bei Abschluß einer Erbschaftssteuerversicherung legt der seinerzeitige Erblasser die Bezahlung der von den künftigen „Erwerbern" geschuldeten Erbschaftssteuern dem Versicherer auf, so daß die Erwerber ihre Zuwendungen steuerfrei erhalten. Es ist also hier ein typischer Anwendungsfall des § 52 ErbStG. gegeben.[3]) Darnach ist die Erbanfallsteuer für den Erwerb des einzelnen steuerfrei Bedachten ohne Berücksichtigung der Tatsache der Steuerfreiheit des Erwerbes zu berechnen (im Gegensatz zum bisherigen Erbschaftssteuerrecht, wonach der erbschaftssteuerpflichtige Wert einer steuerfreien Zuwendung gleich dem Betrage war, der nach Verminderung um die Erbschaftssteuer noch den Betrag der steuerfreien Zuwendung ergibt, vgl. RGE. Bd. 75 S. 136 f.). Der Betrag der Erbschaftssteuerversicherung ist also völlig erbanfallsteuerfrei, was über den durch die irrigerweise versuchte Erstreckung des § 9 erstrebten Vorteil weit hinausgeht.

Die Rechtslage ist demnach bei einer Erbschaftssteuerversicherung folgende:

a) Nachlaßsteuer: Dieser unterliegt neben dem übrigen Reinnachlaß nur die Hälfte des gesamten Steuerversicherungsbetrages.

b) Erbanfallsteuer: Dieser unterliegt nur der steuerfreie Erwerb des Bedachten, nicht auch der Steuerversicherungsbetrag.

Eine gewisse (von Heymann a. a. O.) unterschätzte Komplikation entsteht noch deshalb, weil die Erbschaftssteuerversicherung vorerst nur als einfache Todesfallversicherung auf einen bestimmten Kapitalbetrag abgeschlossen wird (vgl. Fußnote 1), dieser Versicherungsbetrag aber niemals gerade mit dem Steuerbetrag identisch sein wird. Denn die Höhe der Erbschaftssteuer ist von einer Reihe von Faktoren abhängig, die erst mit dem Tode des Erblassers endgültig feststehen (z. B. Höhe des Rücklasses, Person des Erben usw.). Der Erblasser kann also den seinerzeitigen Steuerbetrag nur schätzen und darnach die Höhe des Versicherungskapitals bemessen. Tritt der Erbanfall dann ein, so sind zwei Möglichkeiten gegeben:

A. Entweder der Versicherungsbetrag ist kleiner als die geschuldete Erbschaftssteuer. In diesem Falle haben die Erben den Fehlbetrag im Verhältnis der auf sie treffenden Erbschaftssteueranteile zu tragen.

Beispiel: Nachlaß 1 000 000 M. Steuerversicherungsbetrag 100 000 M. Erben sind die beiden vermögenslosen A. und B. und zwar A. (in der Steuerklasse III) zu $^3/_5$, B. (in der Steuerklasse IV) zu $^2/_5$. Die Nachlaßsteuer aus 1 050 000 M beträgt 25 000 M. Die Erbanfallsteuer für den Erwerb des A. zu 600 000 M beträgt 122 100 M, jene für den Erwerb des B. zu 400 000 M beträgt 100 600 M. Die Erbanfallsteuer insgesamt beträgt also 222 700 M. Von dem Steuerversicherungsbetrag ist aber nach Abzug der primär geschuldeten Nachlaßsteuer zu 25 000 M nur mehr ein Rest von 75 000 M verfügbar. Die Erbanfallsteuer ist also mit 222 700 M — 75 000 M = 147 700 M von den Bedachten selbst zu tragen. Die Verteilung darf aber nicht etwa im Verhältnis der Erbteile (also wie 3 : 2), sondern im Verhältnis der Erbanfallsteuern (also wie 122 100 : 100 600) erfolgen. Es ergeben sich die zwei Gleichungen

$$x + y = 147\,700$$
$$x : y = 122\,100 : 100\,600$$

wobei x den von A. und y den von B. zu tragenden Steuerbetrag bezeichnet. Daraus ergibt sich dann x = 80 980 M und y = 66 720 M. Dem A. verbleiben demnach von seinem Erwerb 600 000 — 80 980 = 519 020 M, dem B. von seinem Erwerb 400 000 — 66 720 = 333 280 M.

[Ohne die Vorschrift des § 9 würde die Nachlaßsteuer anstatt aus 1 050 000 M zu bezahlen sein aus 1 100 000 M, also statt 25 000 M ausmachen 27 000 M, der § 9 bedeutet also hier eine Einsparung von 2000 M.

Ohne die Vorschrift des § 52 würde die Erbanfallsteuer zu berechnen sein aus insgesamt 1 100 000 — 25 000 (bzw. 27 000) = 1 075 000 M (bzw. 1 073 000 M) anstatt nur aus 1 000 000 M. Es wird also hier durch § 52 gespart die Erbanfallsteuer aus 75 000 M (bzw. 73 000 M). Wieviel das ausmacht, läßt sich genau nicht berechnen, weil bei dem durchgestaffelten Tarif des § 28 des neuen ErbStG. eine Berechnung des steuerbaren Wertes einer steuerfrei gemachten Zuwendung im Sinne der Praxis zum alten ErbStG. rechnerisch unmöglich ist. Die Einsparung läßt sich jedoch annähernd auf 25000 M schätzen.]

B. Oder der Versicherungsbetrag ist größer als die geschuldete Erbschaftssteuer. Hier lassen sich drei Arten von Fällen unterscheiden:

a) Denkbar wäre es, daß nach dem Versicherungsvertrag der die Erbschaftssteuer übersteigende Teil der Versicherungssumme dem Versicherer (der Versicherungsgesellschaft) verbleiben soll. Hier ergeben sich keinerlei Schwierigkeiten für die Berechnung der Erbschaftssteuer. Der der Versicherungsgesellschaft verbleibende Betrag bildet keine erbschaftssteuerpflichtige Zuwendung, vielmehr hatte die Versicherungssumme nur den Höchstbetrag dargestellt, bis zu dem die Gesellschaft für die zum Anfall kommenden Erbschaftssteuern aufzukommen hatte. Der „der Versicherungsgesellschaft verbleibende Betrag" ist also nichts anderes als die Differenz zwischen dem möglichen Höchstbetrag der Zahlungsverpflichtung der Gesellschaft und ihrer nach Lage des Falles gegebenen tatsächlichen Schuldigkeit.

---

[2]) So auch Marcus, Bem. zu § 9 S. 91.

[3]) So auch Mirre, Bem. zu § 9.

b) Wird die Erbschaftssteuerversicherung so genommen, daß die Versicherungsgesellschaft die von den Erben und Vermächtnisnehmern A., B., C. u. D. geschuldeten Erbschaftssteuern bis zu einem Gesamtbetrage von z. B. 100 000 ℳ zu zahlen, sofern aber diese Erbschaftssteuern den Betrag von 100 000 ℳ nicht erreichen, den Differenzbetrag (nicht steuerfrei!) an den im übrigen nicht bedachten E. auszubezahlen hat, so macht die Erbschaftssteuerberechnung schon Schwierigkeiten. Zwar wären die von A., B., C. und D. geschuldeten Erbanfallsteuern leicht zu berechnen, aber die Berechnung der Nachlaßsteuer ist erst möglich, wenn der an E. auszubezahlende Betrag (als zum Nachlaß gehörig, § 8 ErbStG.) seiner Höhe nach genau bekannt ist. Dieser Betrag ist aber wiederum in seiner Höhe bedingt durch die Höhe der Erbschafts-, also auch der Nachlaßsteuer. Es ist also bei den durchgestaffelten Nachlaßsteuersätzen des neuen ErbStG. eine exakte Erbschaftssteuerberechnung überhaupt nicht möglich.

c) Noch eklatanter wird die Unmöglichkeit einer genauen Erbschaftssteuerberechnung in jenen Fällen, wo der Versicherungsbetrag größer als der Erbschaftssteuerbetrag ist und der verbleibende Überschuß an die schon primär Bedachten ausgezahlt werden soll. Hier ist sowohl die Nachlaß- wie die Erbanfallsteuer nicht zu berechnen, weil sowohl die Höhe des steuerpflichtigen Nachlasses wie diejenige des steuerpflichtigen Erwerbes des einzelnen Bedachten erst wieder bedingt ist durch die Höhe des von dem Steuerversicherungsbetrag verbleibenden Überschusses, dieser aber ja die Differenz zwischen Steuerversicherungsbetrag und Erbschaftssteuerschuld bildet. Und weil der Tarif sowohl der Nachlaß- wie der Erbanfallsteuer keine einheitlichen Prozentsätze aus dem steuerpflichtigen Betrage (wie beim alten ErbStG.) enthält, sondern „durchgestaffelt“ ist, also der Abgabenprozentsatz mit jeder Veränderung des steuerpflichtigen Betrages (vgl. aber § 46 Abs. 1 ErbStG.) wechselt, so ergibt sich die rechnerische Unmöglichkeit, hier die Erbschaftssteuerschuld ziffernmäßig genau zu berechnen.

Es bleibt abzuwarten, wie sich die Steuerbehörden mit diesen Schwierigkeiten abfinden werden und ob die Versicherungsgesellschaften unter solchen Umständen nicht doch besser zu einer besonderen Form der Erbschaftssteuerversicherung übergehen werden. Es wäre hier beispielsweise an die unter B a gezeigte Form zu denken.

Aus der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs.*)

Von Reichsfinanzrat Dr. Kloß, München.

* **Einfluß des Friedensvertrages auf die Zuständigkeit des Reichsfinanzhofs.** (Urteil vom 31. März 1920 II A 319/19.)

Die Heil- und Pflegeanstalt zu C. in dem mit dem Friedensvertrag an Polen gefallenen Kreis Preuß. Stargard gelegen, ist für die in ihrem landwirtschaftlichen Betriebe vereinnahmten Entgelte auf die Zeit vom 1. August bis 31. Dezember 1918 zu 387 ℳ Umsatzsteuer veranlagt worden, die gezahlt ist und mit der Rechtsbeschwerde zurückgefordert wird.

Der Reichsfinanzhof hat seine Zuständigkeit zur Entscheidung hierüber bejaht.

„Der Versailler Friedensvertrag enthält Bestimmungen darüber, inwieweit noch nicht völlig erledigte Steuerforderungen aus abgetretenen Gebieten mit dem Übergange des Staatsgebiets auf den erwerbenden Staat übergehen, nur hinsichtlich Elsaß-Lothringens. Hinsichtlich der mit der Ratifikation des Friedensvertrags an Polen gefallenen Gebiete sind über die unter der alten Herrschaft entstandenen Steueransprüche aus den abgetretenen Gebieten keine Vorschriften getroffen. Es heißt lediglich in Artikel 92 letzter Absatz, daß durch spätere Abmachungen alle Fragen geregelt werden, die in dem vorliegenden Vertrage nicht geregelt sein sollten und die aus der Abtretung des genannten Gebiets entstehen. Eine solche Abmachung liegt bisher lediglich über die vorläufige Regelung von Beamtenfragen vor, und das hierzu erlassene Gesetz vom 23. Januar 1920 (RGBl. S. 77) sieht in Artikel 2 nur vor, daß die Reichsregierung ermächtigt wird, die Überleitung anhängiger Rechtssachen durch Abkommen mit der polnischen Regierung zu regeln. Zu den Rechtssachen im Sinne dieses Abkommens gehören die Steuersachen nicht.

Der Übergang der Staatshoheit als der staatlichen Gewalt an den erwerbenden Staat bedeutet an sich nur Übergang der in der Staatsgewalt ruhenden Machtbefugnisse, nicht aber auch den Übergang derjenigen dinglichen und obligatorischen Rechte, die aus der Staatshoheit für den abtretenden Staat vor der Abtretung entstanden waren. Diese Rechte gehen nur insoweit auf den erwerbenden Staat über, als der Friedensvertrag dies ausdrücklich bedingt. Die weitgehenden Vorschriften hinsichtlich Elsaß-Lothringens gestatten keinerlei analoge Anwendung auf die übrigen Fälle der Abtretung deutschen Staatsgebiets. Selbst nach jenen Vorschriften verbleiben aber die fälligen und vereinnahmten Steuern Deutschland. Dies muß daher um so mehr auch vorliegenden Falles gelten, gleichgültig, ob der Steueranspruch zur Rechtskraft erwachsen war oder nicht. War der Steueranspruch vor der Abtretung entstanden, aber noch nicht vereinnahmt, so wird hinsichtlich der an Polen abgetretenen Gebiete das gleiche zu gelten haben. Die Frage der Beitreibbarkeit solcher Forderungen hat mit der Frage, wer der Träger der entstandenen Rechte ist, nichts zu tun.

In formeller Hinsicht fragt es sich, ob der Umstand, daß sowohl das Umsatzsteueramt in Preuß. Stargard wie der Bezirksausschuß in Danzig mit dem Inkrafttreten des Versailler Friedensvertrags als deutsche Behörden zu bestehen aufgehört haben, die von diesen Behörden vor jenem Zeitpunkt erlassenen Entscheidungen der Nachprüfung durch den Reichsfinanzhof entzieht. Auszugehen ist davon, daß jedes Urteil einen staatlichen **Befehl** in sich schließt, an alle, die es angeht, sich so zu verhalten, wie es dem im Urteil festgestellten Rechtsverhältnisse gemäß ist. Zu beachten ist ferner, daß selbst dann, wenn die Abgabe bezahlt ist und im Verwaltungsrechtsstreit zurückgefordert wird, die Entscheidung eine Entscheidung über die Rechtsbeständigkeit des Steueranspruchs, nicht bloß über den Rückforderungsanspruch ist, die Verurteilung zur Rückzahlung also die Rechtsfolge davon ist, daß das Bestehen des **Steueranspruchs** verneint wird. Der im Urteil enthaltene Rechtsbefehl richtet sich hiernach, sofern das Urteil eine materielle Entscheidung enthält, je nachdem das Urteil ausfällt, an die als Steuerpflichtigen in Anspruch genommene Person oder an die Steuerbehörde, der die Verwaltung des Steueranspruchs obliegt, oder an beide. Wird das Urteil der Vorinstanz aufgehoben und die Sache an eine der Vorinstanzen zurückverwiesen, so enthält es an die Behörde, an die die Sache zurückverwiesen wird, den Befehl zu erneuter Prozeßhandlung entsprechend dem Inhalt des die Sache zurückverweisenden Urteils.

Die Frage, inwieweit im Rechtsmittelverfahren über einen dem abtretenden Staate verbliebenen Steueranspruch entschieden werden kann, sofern die **Rechtsmittelbehörde** bestehen geblieben ist, ist demnach danach zu beantworten, inwieweit der im Urteil enthaltene Rechtsbefehl ausführbar ist, d. h. wieweit die inländische Staatshoheit zur Durchführung ihres Urteilsbefehls rechtlich in der Lage ist.

Daß die in Anspruch genommene Person infolge der Abtretung nunmehr unter der fremden Staatsgewalt wohnt und etwa auch Staatsangehörige des erwerbenden Staates geworden ist, berührt, auch soweit die Staatsangehörigkeit in Frage kommt, wenigstens für die indirekten Abgaben in thesi die Ausführung des Urteilsbefehls nicht. Die Abtretung kann höchstens Folgen für die Durchführung der Vollstreckung des Steueranspruchs haben, falls der Steuerschuldner verurteilt ist. Doch bleibt auch hier trotz der Abtretung die Möglichkeit, z. B. im Inland belegenes Vermögen in Anspruch zu nehmen.

Aber auch, daß die Vorinstanzen weggefallen sind, macht an sich den im Urteil von ihnen erlassenen Urteilsanspruch nicht hinfällig. Er bleibt ein Urteilsanspruch des Staates, in dessen Namen er ergangen ist, und bildet nach wie vor einen möglichen Gegenstand der Urteilsfindung der stehengebliebenen übergeordneten Instanz. **Eine Unzuständigkeit ist für sie nicht gegeben.** Will diese Rechtsmittelinstanz materiell entscheiden, also entweder das Rechtsmittel verwerfen oder zurückweisen oder den Steuerpflichtigen ganz oder teilweise freistellen oder die Rückzahlung eines entrichteten Steuerbetrags anordnen, so ist die Möglichkeit hierfür in jedem Falle gegeben. Es ist, wenn die Steuerbehörde weggefallen ist, die die aus dem Urteil sich ergebenden Verwaltungshandlungen vorzunehmen hätte, Sache des Reichskommissars, als Reichsüberleitungsstelle eintreten. Will die Rechtsmittelstelle die Sache unter Aufhebung der Entscheidung der Vorinstanz zurückverweisen, so ergibt sich hierzu allerdings die Unmöglichkeit durch den Wegfall der Vorinstanz. Diese letztere zu ersetzen, ist Sache der Reichsregierung.

*) Die mit einem Stern versehenen Entscheidungen sind zur Veröffentlichung in der amtlichen Sammlung bestimmt.

Unzulässige Rechtsbeschwerden.

Nach der Drucklegung des hierüber auf S. 16 veröffentlichten Aufsatzes ist das Landessteuergesetz vom 30. März 1920 bekanntgemacht worden (RGBl. S. 402). Dieses sieht landesrechtliche Zuschläge nur noch zur Grunderwerbsteuer (§ 40) vor und bestimmt, daß für deren Verwaltung dieselben Vorschriften gelten wie für die Reichssteuer. Daraus ist zu entnehmen, daß anders als bei den unter II 1 jenes Aufsatzes erwähnten Zuschlägen zur bisherigen Erbschaftssteuer wegen der Zuschläge zur Grunderwerbsteuer das im § 217 RAbgO. vorgesehene Berufungsverfahren, also in letzter Instanz die Rechtsbeschwerde an den RFH. zulässig ist.

Dr. Kloß.

Amtliche Erlasse.

Allgemeine Verfügung
über die Wertermittlung nach dem Gesetz über die Kriegsabgabe vom Vermögenszuwachs.[1])

Vom 15. März 1920.

Die Schwierigkeiten, die der Feststellung des gemeinen Wertes unter den gegebenen Zeitverhältnissen entgegenstehen, sind bereits im Ausschusse der Nationalversammlung bei der Beratung der Reichsabgabenordnung eingehend erörtert worden (zu vgl. Drucksachen der verfassunggebenden deutschen Nationalversammlung Nr. 1460 S. 21 ff.). Man war dort darüber einig, daß die Preisbildung unter den Nachwirkungen des Krieges, die alle Grundlagen unseres Wirtschaftslebens erschüttern, vorzugsweise von dem stets schwankenden Werte unserer Währung abhängt, und daß dieser Umstand in Verbindung mit den auch sonst herrschenden ungewöhnlichen Verhältnissen es verbietet, in allen Fällen den augenblicklichen Verkaufswert als gemeinen Wert anzusehen. Man erwartete von der Praxis, daß sie für die Bewertung einen verständigen Ausweg finden würde, der die Interessen des Reichsfiskus und des Steuerpflichtigen ausgliche.

Diese Aufgabe tritt an die Finanzbehörden zunächst bei der Veranlagung der Kriegsabgabe vom Vermögenszuwachs heran. Gerade hier wäre es sachlich nicht gerechtfertigt, Preise, die nur unter Ausnahmeverhältnissen erzielt werden können, als Werte solcher Anlagen und sonstigen Gegenstände einzustellen, die nicht zur Weiterveräußerung, sondern zur Aufrechterhaltung von Wirtschaft und Betrieb bestimmt sind (dauernde Bestände). Eine derartige Bewertung widerspräche dem Zwecke des Kriegsabgabengesetzes; denn zur Kriegsabgabe vom Vermögenszuwachs soll nur der herangezogen werden, dessen Vermögensstand sich während des Krieges vermehrt hat.

Danach kommt eine Besteuerung insoweit nicht in Frage, als das Gesamtbild der dauernden Bestände das gleiche geblieben ist. Es wird daher im allgemeinen gerechtfertigt sein, bei der Bewertung von Grund- und Betriebsvermögen für dauernde Bestände, die bereits am 31. Dezember 1913 vorhanden waren, den bei der Veranlagung des Wehrbeitrags festgestellten Wert zugrunde zu legen und Ersatzbeschaffungen, soweit sie das Gesamtbild nicht ändern, außer Betracht zu lassen (zu vergl. § 5 des Gesetzes über die Kriegsabgabe vom Vermögenszuwachs in Verbindung mit § 33 des Besitzsteuergesetzes).

Soweit die dauernden Bestände des Grund- und Betriebsvermögens in der Zeit seit dem 1. Januar 1914 Zugänge und Vermehrungen erfahren haben, werden sie in Ermangelung jeden anderen sicheren Anhalts nach den Gestehungskosten zu bewerten sein; dies entspricht auch dem Grundgedanken des Gesetzes über die Kriegsabgabe vom Vermögenszuwachs, das selbst für die Zeit eines regelmäßigen Wirtschaftslebens in weitem Umfange auf die Gestehungskosten verweist. (Zu vergl. § 5 des Gesetzes in Verbindung mit §§ 30 ff. des Besitzsteuergesetzes.)

An der Bewertung nach den Preisen, die am Stichtage erzielt werden konnten, wird daher nur für Gegenstände festzuhalten sein, die nach ihrer Zweckbestimmung dem wirtschaftlichen Umlaufe zugeführt werden sollen. (Umlaufswerte, z. B. Waren und sonstige Erzeugnisse.)

Für Wertpapiere bleibt der Kurswert maßgebend.

Die Veranlagungsstellen werden angewiesen, nach vorstehenden Grundsätzen zu verfahren.

Berlin, den 15. März 1920.

Der Reichsfinanzminister.

J. V.: Moesle.

[1]) Siehe hierzu den Aufsatz von Haußmann, S. 31 ff. dieser Nummer.

Verordnung
über die vorläufige Erhebung der Einkommensteuer für das Rechnungsjahr 1920.

Vom 20. April 1920.

Auf Grund des § 58 Abs. 7 des Einkommensteuergesetzes vom 29. März 1920 (Reichs-Gesetzbl. S. 359) in der Fassung des Gesetzes zur Durchführung des Einkommensteuergesetzes vom 31. März 1920 (Reichs-Gesetzbl. S. 428) und auf Grund des § 444 Abs. 3 der Reichsabgabenordnung vom 13. Dezember 1919 (Reichs-Gesetzbl. S. 1993) wird folgendes bestimmt:

1. Bis zum Empfange des vorläufigen Steuerbescheids für das Rechnungsjahr 1920 gemäß § 58 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes haben die Steuerpflichtigen, denen eine schriftliche Mitteilung darüber zugeht, auf die Reichseinkommensteuer vorläufig den Jahresbetrag der Einkommensteuer zu zahlen, der nach der letzten landesrechtlichen Veranlagung zugunsten der Länder und Gemeinden (Gemeindeverbände) auf Grund der für die Zeit bis zum 1. April 1920 maßgebenden Vorschriften von ihnen zu entrichten war oder wäre. Gegen die Mitteilung ist das Beschwerdeverfahren gegeben;
2. die näheren Bestimmungen zur Durchführung der unter Nr. 1 getroffenen Anordnung erlassen die Landesfinanzämter; sie bestimmen insbesondere, in welchen Zahlungszeiten die Steuer zu entrichten ist.

Berlin, den 20. April 1920.

Der Reichsminister der Finanzen.

Dr. Wirth.

Kleine Steuer-Nachrichten

Reichsfinanzminister Dr. Wirth über das Steuerproblem. „Durch die große umfassende Reform der direkten Steuern, jener so heftig umkämpften und angegriffenen Erzberger-Reform, die auch ein bedeutsames Glied bei den indirekten Abgaben, die Umsatzsteuer schuf, scheinen weitere große Steuermöglichkeiten erschöpft zu sein, denn die in der Beratung stehende Besitzsteuer soll vorläufig nicht mehr erledigt werden. Und doch ist das Augenmerk mehr als je auf neue Steuerquellen gerichtet. Es treten heute die großen finanzpolitischen Überlegungen in den Vordergrund, die zu Monopolen führen. Darüber hinaus werden in der nächsten Zukunft neue Formen der Besteuerung zu finden sein. Nicht so sehr im Steuersystem als in der Verbindung des Steuersystems mit der Wirtschaft. Neue organisatorische Zusammenfassungen, die große Produktionszweige der Wirtschaft zu umfassen haben, werden mit der Steuer in Verbindung zu bringen sein. Die äußere Form bleibt noch den Überlegungen überlassen. Hierbei ist die prinzipielle Frage nach der Wirtschaftsreform, ob privatwirtschaftlich oder sozialistisch, den politischen Machtverhältnissen zur Entscheidung überlassen. Die deutsche Steuerpolitik ist in ihrer Form häufig als sozialistisch bezeichnet werden, obwohl die Masse des Volkes vom Ergebnis wenig gespürt hat zur Linderung ihrer Nöte. Die schwere finanzielle Last des Reiches drückt auf das Volk, ohne daß weite Schichten von dem Ernst der Lage Kenntnis haben oder nehmen wollen. Es ist ja leichter, seine egoistischen Bestrebungen zu befriedigen, sich in Samt und Seide zu kleiden, als in schlichter Einfachheit, Sparsamkeit und Pflichttreue an den Staat und an seine Entlastung zu denken. Die Verwirklichung der großen Steuerreform bleibt jetzt den Veranlagungsgeschäften überlassen. Sie wird von den Landesfinanzämtern und ihren Organen schon in diesem Jahre auf das entschiedenste gefördert werden." (Etatsrede v. 19. 4. 20.) — Neben den „sozialen Monopolen" scheint ein Ausbau der Kohlensteuer geplant. Daneben laufen Gerüchte von einer „Zwangsanleihe" in Verbindung mit einer „Komprimierung" des Reichsnotopfers, das bekanntlich jetzt langfristig getilgt werden kann.

Reichseinkommensteuer und Abzug vom Arbeitslohn. Nach § 45 des Reichseinkommensteuergesetzes vom 29. März 1920 hat der Arbeitgeber nach näherer Anordnung des Reichsministers der Finanzen bei der Lohnzahlung 10% des Arbeitslohnes zu Lasten des Arbeitnehmers einzubehalten und für den einbehaltenen Betrag Steuermarken in die Steuerkarten des Arbeitnehmers einzukleben und zu entwerten. Diese Vorschrift, die ursprünglich am 1. April d. J. in Kraft treten sollte, ist jedoch bis jetzt tatsächlich noch nicht in Kraft getreten, da der Reichsminister der Finanzen von der ihm durch § 1 des Gesetzes zur Durchführung des Einkommensteuergesetzes vom 31. März 1920 erteilten Ermächtigung zur Bestimmung des Tages ihres Inkrafttretens noch keinen Gebrauch gemacht hat. Der Zeitpunkt, von dem ab dieser Lohnabzug stattzufinden hat, wird daher noch vom Reichsminister der Finanzen zu bestimmen sein und dann bekanntgegeben werden.

Vor diesem Zeitpunkt hat aber ein Lohnabzug auch noch nicht stattzufinden, und es ist ausgeschlossen, daß den Vorschriften über den Abzug vom Arbeitslohn etwa rückwirkende Kraft verliehen wird. Wann der Lohnabzug in Kraft treten wird, kann noch nicht gesagt werden, da dies von der Fertigstellung der technischen Vorarbeiten abhängt. Es ist in Aussicht genommen, den Zeitpunkt seines Inkrafttretens möglichst bald festzusetzen. Die in der Öffentlichkeit genannten Termine sind aber ganz willkürlich gegriffen; insbesondere ist die Behauptung, daß der 15. September d. J. in Aussicht genommen sei, unzutreffend.

Besteuerung der Valutagewinne. Das „Reichsausgleichsgesetz" vom 24. April 1920 (RGBl. 597) regelt bekanntlich die Abwicklung der mit dem feindlichen Ausland bestehenden Geldverbindlichkeiten auf der Grundlage, daß Valutaschulden nur zum Vorkriegskurse, Valutaforderungen zum jetzigen Tageskurse angesetzt werden. Die Währungsgewinne dürfen aber nur mit Zustimmung des Finanzamts dem Einlieger ausgezahlt werden. Die Voraussetzungen für diese Zustimmung werden in einem besonderen Gesetz bestimmt. Der Gesetzentwurf über die Besteuerung der Valutagewinne ist jetzt fertiggestellt und dem Reichsrat zugegangen. Wir werden nach Verabschiedung noch eingehend auf das Gesetz zurückkommen.

Flucht des Kleinkapitals aus den Sparkassen. Ein Folge der Aufhebung des Bank- und Sparkassengeheimnisses ist die wachsende Abhebung von Spargutgaben. Die Statistik der 17 Groß-Berliner Sparkassen für den Monat Februar zeigt dies in voller Deutlichkeit. Das Reichsarbeitsblatt schreibt hierzu: „Die Löschungen von Sparguthaben sind so zahlreich und die ihnen gegenüberstehenden Neuerrichtungen von Konten so gering, daß im Februar zum erstenmal im ganzen eine Abnahme der Zahl aller Sparbücher festgestellt wurde, während noch der Januar eine Vermehrung um 8925, der Februar 1919 gar eine solche um 18571 Sparbücher aufwies. Da es sich dabei vorwiegend um mittlere, in den Tausendern sich bewegende Guthaben handelt, kann man weniger von einer Notlage der arbeitenden Bevölkerung, als von einer Flucht des Kleinkapitals aus den öffentlichen Kassen reden." Im Gegensatz zu Deutschland hat die Schweiz neuerdings die strengste Wahrung des Bankgeheimnisses ausdrücklich bestätigt.[1])

Das Postgeheimnis in Steuersachen. Die Unverletzbarkeit des Post-, Telegraphen- und Fernsprechgeheimnisses gegenüber den Steuerbehörden wird von der Reichsabgabenordnung vom 13. Dezember 1919 ausdrücklich anerkannt. Das Reichspostministerium macht jetzt seine Beamten darauf aufmerksam, daß die Finanzämter von den Postdienststellen und deren Beamten Auskunft oder Einsicht in Bücher, Verhandlungen, Listen und Urkunden nur insoweit verlangen können, als dies die Strafprozeßordnung für Strafsachen verlangt. Dies gilt auch für die Postscheckämter. Diesen hat die Reichsabgabenordnung aber eine Sonderstellung angewiesen; sie müssen Kundenverzeichnisse einreichen. Es besteht auch keine Verpflichtung der Postdienststellen, Steuerzuwiderhandlungen mitzuteilen, die sie dienstlich erfahren haben, soweit die Mitteilung eine Verletzung des Post-, Telegraphen- und Fernsprechgeheimnisses in sich schließen würde.

Keine Grunderwerbsteuer für vertriebene Deutsche. Erleichterung soll wirtschaftlich schwachen Personen verschafft werden, die ihren Grundbesitz in abgetretenen Gebieten des Deutschen Reiches infolge des Krieges verloren haben oder aufgeben mußten, wenn sie ein Ersatzgrundstück in Deutschland erwerben. Der Reichsminister der Finanzen hat die Landesfinanzämter ermächtigt, beim Übergange des Eigentums an inländischen Grundstücken die Grunderwerbsteuer aus Billigkeit auf Antrag zu erlassen, wenn es sich um Personen handelt, die während des Krieges ihren Wohnsitz in einem abgetretenen Gebiete des Deutschen Reiches hatten und infolge des Krieges ihren Grundbesitz verloren haben oder aufgeben mußten. Der gemeine Wert oder der an dessen Stelle tretende Veräußerungspreis des gesamten, von einem Erwerber allein oder zusammen mit seinem Ehegatten erstandenen Grundbesitzes darf aber 50000 ℳ nicht übersteigen. Der Nachlaß wird auch nur gewährt, wenn nach den persönlichen Verhältnissen des Erwerbers die Erhebung der Grunderwerbsteuer als eine besondere Härte erscheinen würde.

Das Warenverzeichnis luxussteuerpflichtiger Artikel. In Anbetracht dessen, daß die im Umsatzsteuergesetze gegebene Zusammenstellung der luxussteuerpflichtigen Waren noch einer weitgehenden Spezialisierung bedarf, um Klarheit über die zu versteuernden Spezialartikel zu schaffen, macht die Zentralstelle für Vorbereitung von Handelsverträgen den Vorschlag, das amtliche Warenverzeichnis zum Zolltarif, das für die Zollerhebung die maßgebende Vorschrift bildet, gleichzeitig mit den nötigen Angaben für die Kontrolle der erhöhten Umsatzsteuer unterliegenden Waren auszustatten. Ein solche Maßnahme würde, wie ausgeführt wird, dazu beitragen, die gleiche Belastung auch der fremden Waren sicher zu stellen und die Aufstellung eines besonderen Warenverzeichnisses luxussteuerpflichtiger Artikel überflüssig machen. Auch würden so viele verwickelte Fragen über die richtige Abgrenzung zur Steuerpflicht die sachgemäße Durcharbeit und Beantwortung erleichtern.

Künstlerschaft und Luxussteuer. Der „Wirtschaftliche Verband bildender Künstler" hat eine Steuerstelle errichtet, die vornehmlich die Beseitigung des bisherigen sogenannten Künstler-Privilegs im Umsatzsteuer-Gesetz bekämpfen soll. —

Ist die Umarbeitung eines Hutes ein Luxus? Der Reichsverband der Putzdetaillisten-Vereinigungen Deutschlands teilt dem Konfektionär mit, daß der Verband an den Reichsfinanzminister eine Eingabe wegen der Befreiung von der Luxussteuer bei Umarbeitungen von Hüten gerichtet hatte. Der Finanzminister hat darauf folgende Antwort erteilt:

„Für die Beantwortung der Frage, ob Umarbeitungen von Hüten luxussteuerpflichtig sind, ist zunächst entscheidend, ob neben der Arbeitsleistung der verwendete Stoff (das seidene Band, der Samt, der Tüll bzw. die Seide) von wesentlicher Bedeutung ist (z. vgl. § 5, Abs. 1, Satz 2 des neuen Umsatzsteuergesetzes). Diese Frage wird sich nur von Fall zu Fall entscheiden lassen. Ist der für die Umarbeitung verwendete Stoff von wesentlicher Bedeutung und liegt sonach eine sog. Werklieferung im Sinne von § 5 Abs. 1 Satz 2 a. a. O. vor, so kommt es weiter darauf an, ob der aufgearbeitete Hut an sich luxussteuerpflichtig ist (z. vgl. die in § 15 II Nr. 31 a. a. O. genannten Arten von Hüten). Nur dann tritt die Luxussteuerpflicht für das für die Umarbeitung vereinnahmte Entgelt ein. Ob der bei der Umarbeitung verwendete Stoff (z. B. Seidenband, Handstickerei in einer Breite von mehr als 4 Zentimetern) als solcher luxussteuerpflichtig ist, ist unerheblich. Nach dem Gesetze vermag ich daher eine allgemeine Bestimmung, daß Umarbeitungen von Hüten luxussteuerfrei sind, nicht zu treffen. Nach den dortigen Darlegungen wird aber ohnehin in der Mehrzahl der Fälle eine Luxussteuerpflicht nicht gegeben sein."

Neufestsetzung der Schaumweinsteuer. Durch Gesetz vom 21. 4. 1920 (RGBl. Nr. 83), dessen Inkrafttreten von dem Reichsminister der Finanzen festzusetzen ist, wird unter Abänderung des Gesetzes vom 26. Juli 1918 die Schaumweinsteuer wie folgt festgesetzt: für Schaumwein, der aus Fruchtwein ohne Zusatz von Traubenwein hergestellt ist, auf 3 ℳ je Flasche, für anderen Schaumwein und schaumweinähnliche Getränke auf 12 ℳ je Flasche. Die gleichen Beträge sind als Nachsteuer zu entrichten für Schaumwein, der sich bei Inkrafttreten des Gesetzes außerhalb der Erzeugerstätte oder einer Zollniederlage befindet, außer wenn es sich nur um Mengen bis zu 10 Flaschen handelt, die bei einem oder mehreren Eigentümern lagern, sofern diese weder Ausschank noch Handel damit treiben. Die Zahlung fälliger Schaumweinsteuerbeträge ist auf Antrag durch das Finanzamt ohne Verzinsung gegen Sicherheitsleistung auf 6 Monate hinauszuschieben.

Die Ermäßigung der Tabaksteuer. Die Ermäßigung der Tabaksteuer beträgt für die Zeit vom 1. Mai bis zum 30. September 1920 für Zigarren 75%, für Zigaretten in den fünf höchsten Steuerklassen 50% und für feingeschnittenen Rauchtabak in den beiden obersten Steuerklassen 20% der vollen Tabaksteuersätze. Die Tabaksteuer für Zigaretten wird jedoch nicht unter den Betrag von 87 ℳ für 1000 Stück, für feingeschnittenen Rauchtabak nicht unter den Betrag von 32 ℳ für 1 Kg. ermäßigt.

Begründung zur Verordnung über Maßnahmen gegen die Kapitalabwanderung in das Saargebietsbecken vom 27. 4. 20. Zufolge Art. 49 des Friedensvertrages hat Deutschland auf die Dauer von 15 Jahren zugunsten des Völkerbundes auf die Regierung des Saarbeckengebietes zu verzichten. Nach Ablauf dieser Frist soll durch Abstimmung der Bevölkerung über die künftige Souveränität dieses Gebietes entschieden werden. Nach § 26 der Anlage zu den Artikeln 45—50 des Friedensvertrages steht die Befugnis zur Erhebung von Steuern dem für das Saarbeckengebiet gebildeten Regierungsausschuß mit der Maßgabe zu, daß die Abgaben und Steuern ausschließlich für die Bedürfnisse des Gebiets zu verwenden sind. Auf Grund dieser Bestimmungen des Friedensvertrages unterliegen die Einwohner des Saarbeckengebietes bis auf weiteres nicht mehr den deutschen Steuergesetzen, sie stehen vielmehr, obwohl das Saarbeckengebiet Bestandteil des Deutschen Reiches bleibt, und obwohl die Einwohner die deutsche Staatsangehörigkeit behalten, insoweit den Personen gleich, welche im Auslande ihren Wohnsitz oder dauernden Aufenthalt haben („Ausländer" im Sinne Kapitalfluchtgesetzgebung). Da z. Zt. der Geldverkehr mit dem Saargebiet und die Ausfuhr von Wertpapieren dorthin keinen Beschränkungen unterliegen, besteht die Gefahr, daß Vermögenswerte ohne irgendwelche

[1]) Vgl. Aprilnummer, S. 25.

steuerliche Kontrolle nach dem Saarbeckengebiet verschoben werden, um sie dem deutschen Steuerzugriff zu entziehen. Nach zuverläßlichen Mitteilungen sind tatsächlich bereits erhebliche Vermögenswerte unter mißbräuchlicher Ausnutzung des gegenwärtigen Zustandes nach dem Saarbeckengebiet verschoben worden. Nachdem in bezug auf die Verhinderung der Kapitalflucht das Loch im Westen durch die Inkraftsetzung der Kapitalfluchtgesetze für das besetzte rheinische Gebiet geschlossen worden ist, besteht nach dem Saarbeckengebiet noch eine Lücke, deren Beseitigung zur Verhütung weiterer wirtschaftlicher Schäden dringend erforderlich ist. Durch die in dem Entwurf vorgesehene Anwendung der Kapitalfluchtgesetzgebung auf den Verkehr mit dem Saarbeckengebiet, soll auch der Geldverkehr mit diesem Gebiet und insbesondere die Ausfuhr von Wertpapieren dorthin unter steuerliche Kontrolle gestellt werden. Zur Durchführung dieser Kontrolle muß auch die Postüberwachung in dem beschränkten Umfange, in welchen sie z. Zt. überhaupt noch besteht, auf den Postverkehr mit dem Saarbeckengebiet erstreckt werden. Gegenüber der wirtschaftlichen Notwendigkeit dieser Maßnahmen müssen etwaige politische Bedenken gegen die damit verbundene Steuerbehandlung der Einwohner des Saarbeckengebietes zurücktreten. Die Erkenntnis, daß zur Gesundung der Finanzkraft und des Wirtschaftslebens des Deutschen Reiches solche Abwehrmaßnahmen notwendig getroffen werden müssen, wird es auch den Einwohnern des Saarbeckengebietes erleichtern, diese Sonderbehandlung zu ertragen.

Die Steuerzahlung der Militärpensionäre. In Beantwortung einer Anfrage in der preußischen Landesversammlung teilt das Finanzministerium mit, daß nicht beabsichtigt ist, die zur Ruhe gesetzten Militärpersonen für eine höhere Steuerzahlung auf Grund des Reichseinkommensteuergesetzes künftig zu entschädigen. Die Gebührnisse werden übrigens aus Reichsmitteln gewährt, preußische Mittel für eine Entschädigung stehen nicht zu Gebote. Bei der bevorstehenden Neuregelung der Beamtenbesoldungen werden auch die Bezüge der Diätare entsprechend erhöht werden, so daß aus den erhöhten Bezügen auch das Mehr an Steuern gedeckt werden kann.

Besteuerung ausländischer Depots in der Schweiz. Der Ausschuß des Schweizer Nationalrats zur Aufbringung der für die Schweizer Landesverteidigung nötigen Mittel hat beschlossen, die Werte, die Ausländer bei Schweizer Banken hinterlegt haben, zu besteuern. Die Banken werden verpflichtet, die Eigentümer der hinterlegten Werte, die heute nominell auf 20 Milliarden Mark geschätzt werden, zu nennen. Ob der Ausschußbeschluß Gesetz werden wird, steht noch dahin.

Personalien.

Dem Mitherausgeber unseres Blattes, Herrn Rechtsanwalt Dr. jur. et rer. pol. **Heinrich Rheinstrom**, Dozent an der Handelshochschule München, ist der Titel eines Professors verliehen worden.

Zum Unterstaatssekretär im preußischen Finanzministerium ist, der Bürgermeister von Hannover, Dr. **Weber**, ernannt worden. Dr. Weber gehört der demokratischen Partei an und es geht ihm ein guter Ruf in finanztechnischen Angelegenheiten voraus.

Sprechsaal.

D. G. in Fl. Die Ausführungsbestimmungen zum Reichsnotopfergesetz, welche auch das Deklarationsformular bringt, sind noch nicht erschienen.

Fl. W. G. m. b. H. in R. Ihre Berechnung ist nicht richtig, denn Kapitalsherabsetzungen haben auf die Feststellung des Friedens-Durchschnitts- und Kriegsgeschäftsgewinns keinen Einfluß.

K. G. in H. Bei der Kapitalauszahlung aus einer Verleihung wird folgende Berechnung angenommen:

Auszahlung aus der Verleihung, etwa 1918	20 000 M
Beim Wehrbeitrag angenommener Rückkaufswert .	15 000 M
Vom Endvermögen abzuziehen	5 000 M

D. G. F. in Dr. Das Vermögenszuwachssteuergesetz vom 10. 9. 1919 macht bei „Kunstwerken" keinen Unterschied, ob der Künstler noch leben oder nicht. Der Anschaffungspreis muß daher in jedem Fall angegeben werden.

Mehrere Anfragen. Über „Wertberichtigungskonten" können wir uns an dieser Stelle nicht mehr auslassen, nachdem in der vergangenen Nummer wiederholt und eingehend hierüber berichtet worden ist. Über die Frage der Zulässigkeit solcher Konten ist von Fall zu Fall zu entscheiden und es ist zu erwarten, daß zahlreiche Rechtsmittel dieserhalb erhoben werden.

M. G. in Fr. Bezüglich der Bewertungen beim Reichsnotopfer müssen die Werte am Bilanzstichtage eingesetzt werden, d. h. Wertpapiere mit dem amtlichen Steuerkurse, für die übrigen Vermögensgegenstände den gemeinen Wert. Hieraus ergibt sich, daß besondere Steuerbilanzen notwendig werden.

K. T. in H. Der § 81 der Reichsabgabenordnung bestimmt, „daß die Steuerschuld entsteht, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an dem das Gesetz die Steuer knüpft. Daß es zur Feststellung der Steuerschuld noch der Festsetzung des Betrages bedarf, schiebt die Entstehung nicht hinaus." Künftig entsteht eine Steuerschuld also nicht mehr erst mit Zustellung des Steuerbescheids.

N. B. G. m. b. H. in B. Wenngleich auch Ihre Bücher und Bilanzen von einem beeidigten Bücherrevisor geprüft und für richtig befunden worden sind, so ist damit nicht gesagt, daß erstere nun auch ohne weiteres von den Behörden anzuerkennen sind. Das Recht eingehender Revision ist der Behörde in keinem Fall beschnitten.

S. H. in Co. Bei der Erhöhung des Grundkapitals einer Aktien-Gesellschaft durch Ausgabe neuer Aktien ist die Reichsstempelabgabe nach Tarif-Nr. 1 A a, falls der Betrag der Kapitalerhöhung durch Barzahlung aufgebracht wird, ohne Rücksicht auf den Kurs der alten Aktien von dem Betrage der entrichteten Barzahlung zu berechnen.

D. H. in G. Die Ansicht Ihres Bücherrevisors ist durchaus richtig; für die Veranlagung der „Mehreinkommensteuer" nach dem Gesetz vom 10. 9. 1919 ist keine besondere Steuererklärung vorgeschrieben. Aus den Akten der Finanzämter lassen sich die zu unterlegenden Einkommenszahlen (Veranlagung pro 1919 und 1919 —) ohne weiteres entnehmen. Erfolgt eine falsche Veranlagung, bleibt der Rechtsmittelweg offen.

Dr. G. in Le. Die Vermögenszuwachsabgabe wird nur erhoben, wenn das Endvermögen unter Berücksichtigung aller Zu- und Abrechnungen den Betrag von 10 000 M übersteigt. Ein Zuwachs von 5000 M ist abgabefrei.

N. H. H. in A. Es erscheint weder notwendig noch zweckmäßig, wenn wegen der Feststellung des Steuerwertes der betr. Aktien etwas unternommen wird. Die Steuerwerte werden unter Beistand der Handelskammern und Börsenvorstände im Wege der Schätzung ermittelt. Die alsdann festgesetzten Werte sind für die Vermögenszuwachssteuer bindend. Wenn aber Steuerwerte nicht festgesetzt sind, liegt es in erster Linie beim Steuerpflichtigen, den Schätzungswert der Aktien zu ermitteln und er hat in diesem Falle die Möglichkeit, gegegebenenfalls in Betracht kommende wertmindernde Umstände zu berücksichtigen.

K. N. in F. Ein Tabakvertreter, der keine eigenen Geschäfte betreibt, ist nur für seine Provision umsatzsteuerpflichtig.

O. H. in O. Es kommt u. E. darauf an, ob die Personenkraftwagen in ihrer überwiegenden Benutzung dem Geschäft oder dem Sport usw. dienen. Im ersteren Falle ist nach dem Umsatzsteuergesetz vom 26. 7. 1918 die gewöhnliche Umsatzsteuer, im zweiten Falle die erhöhte Luxussteuer zu entrichten. Der Verkauf ist nach dem vorgeschriebenen Formular beim zuständigen Umsatzsteueramt mit dem vollen Verkaufswert anzumelden.

D. L. D. in O. Das Betriebsvermögen einer offenen Handelsgesellschaft unterliegt beim Vorhandensein mehrerer Gesellschafter nicht als Ganzes der Besteuerung, da die OHG. keine selbständige juristische Persönlichkeit besitzt. Es hat vielmehr jeder Gesellschafter seinen Anteil am Betriebsvermögen zu versteuern.

Nur allgemein interessierende Steuerfragen mäßigen Umfanges können an dieser Stelle beantwortet werden. Größere Anfragen sowie solche privater oder vertraulicher Natur werden dagegen an unser besonderes, unter der Leitung des Herausgebers stehende Gutachterbüro bei der Vaterländischen Treuhand- und Revisionsgesellschaft m. b. H. in Frankfurt a. M., Steinweg 3, weitergeleitet. Für die Beantwortung solcher Anfragen und für die Ausarbeitung von Gutachten durch erfahrene Juristen, Steuer- und Handelssachverständige werden von obiger Gesellschaft angemessene Gutachtergebühren berechnet, deren Höhe nach Prüfung der Sachlage vorher mitgeteilt wird. Den Beziehern der Deutschen Steuer-Zeitung werden ermäßigte Gutachtergebühren eingeräumt. Alle hierher gehörigen Zuschriften betr. Sprechsaal, Auskünfte und Gutachten sind an den Herausgeber, Herrn Redakteur R. Ritter, Frankfurt a. M., Steinweg 3, zu richten. Allen Anfragen ist Rückporto beizufügen.

Verantwortlicher Redakteur: R. Ritter, Frankfurt a. Main für die Inserate: Paul Linde, Charlottenburg; Verlag: Industrieverlag Spaeth & Linde, Berlin C 2, Königstr 25
Druck von Edmund Stein, Potsdam